جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص مالية مؤسسة

إعداد الطالبين: عثمان مهاية، عمار كبار

بعنوان:

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات (NRCAC)

دراسة حالة شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM 2016-2015

نوقشت وأجيزت علنًا أمام اللجنة المكونة من الأساتذة

الرتبة	الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
د/	مريم شرع	جامعة غرداية	رئيسا
د/	بوحفص رواني	جامعة غرداية	مشرفا ومقرراً
د/	عبد القادر قطيب	جامعة غرداية	مشرفًا مساعدًا
د/	محمد السعيد سعيداني	جامعة غرداية	مناقشا
أ/	خضير خبيطي	جامعة غرداية	مناقشا

الموسم الجامعي: 2018/2017م

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهـــداء

أحمدك ربي حمدًا كثيرًا طيبًا مباركًا فيه والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

أُهدي ثمرة جهدي إلى أعز ما يملك المرء في حياته،

إلى من قال فيهما الرحمان

(وَقُلْ رَبِّي ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا)

إلى التي حملتني وهنا على وهن، ورعتني بعطفها وحنانها، والدتي، أُمي العزيزة أدام الله تعالى صحتها وعافيتها ونسأله دوام رضاها عني.

إلى الذي سهر على تربي أبي العزيز – حفظه الله وأطال في عمره –

إلى زوجتي الوفية، التي وقفت إلى جانبي في أحلك الظروف

إلى ابنتي الغالية –حفظها الله تعالى–

إلى إخوتي وأخواتي والأهل والأقارب والأحباب والأصدقاء

إلى كل زملاء دفعة مالية مؤسسة 2018/2016

إلى كل من كان لي مساعدًا ومشجعاً

إلى كل طالب يلتمس علمًا

كما أسأل الله العلي القدير أن يجعل هذا العمل نفعًا يستفيد منه كل طالب.

عثمان

الإهـــداء

أحمدك ربي حمدًا كثيرًا طيبًا مباركًا فيه والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه آجمعين.

أُهدي ثمرة جهدي إلى أعز ما يملك المرء في حياته،

إلى من قال فيهما الرحمان

(وَقُلْ رَبِّي ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا)

إلى التي حملتني وهنا على وهن، ورعتني بعطفها وحنانها، والدتي، أُمي العزيزة أدام الله تعالى صحتها وعافيتها ونسأله دوام رضاها عني.

إلى أبي الغالي – أطال الله في عمره –

إلى زوجتي الوفية، التي وقفت إلى جانبي في أحلك الظروف

إلى إبني – حفظه الله تعالى –

إلى كل أخي وأخواتي والأهل والأقارب والأحباب والأصدقاء

إلى كل من كان لي مساعدًا ومشجعاً

إلى كل طالب يلتمس علمًا

إلى كافة الزملاء في العمل

كما أسأل الله العلي القدير أن يجعل هذا العمل نفعًا يستفيد منه كل طالب.

عمار

شكر وعرفان

الحمد والشكر لله أولّه وأخره على فضله ومنتّه الواسعة في إتمام هذه المذكرة،

ونسجد حمدا وشكرا أن من علينا بنعمة الصحة والتوفيق إلى طريق العلم والمعرفة

كما نتقدمّ بالشكر الجزيل بعد الله سبحانه وتعالى

إلى الدكتور المشرف : بوحفص رواني

والشكر موصول إلى المشرف المساعد الدكتور: "عبد القادر قطيب"

على توجيهاته لإتمام هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر والعرفان إلى أساتذتنا في قسم العلوم المالية والمحاسبية

في جامعة غرداية لما زودونا به من علم ومعرفة على مدار سنوات الدراسة .

داعيا المولى عز وجل أن يجازيهم وأن يلبسهم ثوب

الصحة والعافية وأن يوفقهم لما فيه الخير.

والى زملاء الدراسة خاصة طلبة الماستر علوم مالية ومحاسبية تخصص مالية مؤسسة.

عثمان، عمار

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات NRCAC الصادرة عن وزارة المالية تمثلت هذه المعايير في مجموعة مكونة من خمسة عشر(15) معيارا منقسمة إلى قسمين: اثنان منها معايير عامة والباقي معايير خاصة حيث من أهمها معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية الذي كان محور بحثنا، مما أدى بنا إلى طرح الإشكالية الأتية:"**فيما يتمثل دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات الجزائريةNRCAC ؟**". ولمعالجة هذه الأخيرة قسمنا بحثنا إلى مقدمة، فصلين و خاتمة، الفصل الأول يمثل الإطار النظري للدراسة الذي قسم بدوره إلى مبحثين، فالمبحث الأول منه يضم ثلاث مطالب متمثلة في مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات، مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومعايير تقارير محافظ الحسابات أما المبحث الثاني يضم الدراسات السابقة المحلية، الأجنبية والمقارنة مع موضوعنا، أما الفصل الثاني فتمثل في دراسة ميدانية في شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM، ومحاولة إعداد نماذج لتقرير عام لسنتي 2016/2015، وبعض التقارير الخاصة لنفس السنتين باستعمال أسلوب دراسة الحالة. حيث توصلنا إلى النتائج من أهمها ان مهمة محافظ الحسابات الرئيسية هي فحص الحسابات والقوائم المالية والتأكد من تطبيق المبادئ والمعايير وينتهي عمل محافظ الحسابات بإعداده لتقارير تتضمن رأيه حول القوائم المالية وهذه التقارير توضع تحت تصرف الملاك و الأطراف ذوي العلاقة.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات،نظام الرقابة الداخلية، معايير، تقارير.

Résumé :

L'objectif de cette étude est mettre en évidence le rôle du commissaire aux comptes dans l'évaluation de contrôle interne sur les normes rapports du commissaire aux comptes **(NRCAC)** algériennes qui ont diffusés par la ministère de finance de **15** normes rapports devisent en deux parties : **deux** rapports généraux et le reste **13** rapports spéciaux, permets ces derniers le rapport des procédures du contrôle interne. Pour cela en posant la problématique suivante **:" Quel est le rôle du commissaire aux comptes dans l'évaluation de contrôle interne sur les normes rapports du commissaire aux comptes algériennes NRCAC ? .** Donc pour analysé cette problématique en ont devisés cette étude en deux parties**, la première partie est le cadre théorique qui parle pour le** commissaire aux comptes, le contrôle interne et les normes rapports du commissaire aux comptes. Et la deuxième partie est le cadre pratique comme une étude de cas sur une société par actions(spa) Shariket Kahraba wa Taket Moutadjadida (SKTM), et nous essayons préparer des modèles d'un rapport général sue les années 2015/2016, et aussi des modèles rapports spéciaux sue les mêmes années. Les résultats obtenus sont la mission du commissaire aux comptes se termine lorsqu'il prépare un rapport sur l'état financière sur la société qui est on cas d'audite et se posé entre les mains des actionnaires.

LES MOTS CLES : le commissaire aux comptes, le contrôle interne, les rapports, les normes.

فهرس الموضوعات

الإهـــداء I
الإهـــداء II
شكر وعرفان III
ملخص: IV
فهرس الموضوعات VI
فهرس الجداول VII
فهرس الأشكال VIII
مقدمة ..... أ

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد: 6
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول متغيرات الدراسة 7
المبحث الثاني: الدراسات السابقة 50
خلاصة الفصل 60

الفصل الثاني: الجانب التطبيقي" شركة الكهرباء والطاقات المتجددة – غرداية"

تمهيد 62
المبحث الأول: لمحة عامة عن شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM. غرداية. 63
المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة وفق معيار التقرير حول نظام الرقابة الداخلية NRCAC7 77
خلاصة الفصل 105
خاتمة 107
قائمة المصادر والمراجع 111
الملاحق 111
فهرس المحتويات 132

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	تقارير محافظ الحسابات	30
2-1	أوجه الإختلاف بين NRCAC و NAA	49
1-2	مقارنة لعملية التوظيف في شركةSKTM بين سنة 2015 و2016	67
2-2	الإنجاز الفعلي لعمليات الصيانة سنة 2016 مقارنة 2015	70
3-2	حجم الاستثمار الفعلي سنة 2016 مقارنة بسنة 2015.	72
4-2	المبالغ المصروفة خلال سنة 2016 على الاستثمار والاستغلال	76
5-2	نقاط القوة والضعف في الهيكل التنظيمي لشركة SKTM	78
6-2	نقاط القوة والضعف لوظيفة المشتريات والذمم الدائنة لشركة SKTM	79
7-2	نقاط القوة والضعف لمصلحة الرواتب والأجور لشركة SKTM	80
8-2	المبلغ الكلي الخام و الوظيفة لأعلى 10اجور 2015	90
9-2	نتائج السنوات الأخيرة2015/2013	91
10-2	أهم المؤشرات لسنتي 2015 و2016 لشركة SKTM.	92
11-2	المبلغ الكلي الخام والوظيفة لأعلى 10اجور 2016	96
12-2	نتائج السنوات الأخيرة2016/2013	98
13-2	أهم تلك المؤشرات استمرارية الاستغلال	102

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	أنواع تقارير محافظ الحسابات	17
2-1	معايير COCO مندمجة مع مكونات الرقابة الداخلية الخمس لنموذج COSO	25
3-1	المعايير الجزائرية للتدقيق	49
1-2	الهيكل التنظيمي المؤقت لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM	66
2-2	الإنجاز الفعلي بالنسب لعمليات الصيانة خلال سنتي 2015 و2016	71
3-2	الهيكل التنظيمي المؤقت لدائرة المحاسبة والمالية لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة	74

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار / الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المقبولة عموما
ISA	International Standards on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
NAA	Normes Algérienne d'Audite	المعايير الجزائرية للتدقيق
NRCAC	Normes Rapports du Commissaire Aux Comptes	معايير تقارير محافظ الحسابات
QMS	Qualité Management Stytment	إدارة الجودة
SCF	Le Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SKTM	Shariket Kahrab a wa Taket Moutadjadida	شركة الكهرباء والطاقات المتجددة
SPA	Société Par Actions	شركة ذات أسهم
SPE	Société Production d'Electricité	شركة إنتاج الكهرباء

المقدمة

أ- توطئه :

تعد عملية التدقيق الخارجي من أهم العمليات التي تعكس الصورة الحقيقية لنشاط أي مؤسسة اقتصادية على مستوى العالم ،إذ أن الجزائر كغيرها من الدول تولي أهمية بالغة لهذا الموضوع ،حيث يأخذ عدة أشكال منها التدقيق القانوني (محافظ الحسابات) أو تعاقدي أو خبرة قضائية.

تعتبر مهمة محافظ الحسابات من أهم الأساليب الرقابية التي تتبعها الدولة الجزائرية على المؤسسات الاقتصادية، والتي يعتبرها القانون الجزائري ملزمة سنويا بإجرائه ،ويعد من خلالها محافظ الحسابات تقاريرا حول الوضعية المالية والعملية للمؤسسة محل التدقيق بغرض إرسالها إلى الأطراف ذوو العلاقة، حيث على محافظ الحسابات أن يكون ملما بجميع القوانين والنصوص التشريعية التي تضبط هذه المهنة، إذ أن الجزائر ألزمت محافظي الحسابات إتباع التشريعات والنصوص وفق القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من اجل تأدية مهمته على أكمل وجه، حيث أن من بين مهامه تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق .

فعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة هي عملية تقييم الإجراءات و الطرق المحددة من طرف أي مؤسسة لحماية موجوداتها، ومختلف ممتلكاتها والتأكد من صحة ،ودقة مختلف المعلومات المحاسبية والامتثال للسياسات ،والقوانين واللوائح بغرض القضاء على حالات الغش، والتقليل من الانحرافات عن الأهداف المرجوة والمسطرة.

من اجل إتمام هذه العملية فعلى محافظ الحسابات إعداد مجموعة من التقارير يفرضها عليه القانون الجزائري، وهذا وفق القرار الوزاري المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، حيث أن محتوى هذا القرار يتكون من خمسة عشر(15) معيارا تنقسم إلى تقارير عامة وتقارير خاصة، إذ أن التقارير العامة مكونة من معيارين والتقارير الخاصة مكونة من ثلاث عشر(13) معيارا من بينها معيار خاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية تحت مسمى معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية **NRCAC 07**.

ب- الإشكالية الرئيسية:

على ضوء ما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

فيما يتمثل دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات الجزائرية NRCAC ؟

ج- الأسئلة الفرعية:

وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية :

- ✓ ما المقصود بمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية ؟
- ✓ ما هي معايير تقارير محافظ الحسابات ؟
- ✓ ما هي الطرق المتبعة من طرف محافظ الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ؟
- ✓ ماهو المعيار الخاص بنظام الرقابة الداخلي وكيف يتم تطبيقه على المؤسسة ؟
- ✓ كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الكهرباء والطاقات المتجددةSKTM في ظل NRCAC؟

د- الفرضيات:

للإلمام بجوانب الموضوع والإشكالية المطروحة يمكن تقديم الفرضيات التالية:

- ✓ محافظ الحسابات هو شخص ملم بجميع القواعد و التشريعات و النصوص التي تضبط مهنته؛
- ✓ معايير تقارير محافظ الحسابات هي مجموعة النصوص التشريعية والتنظيمية التي تضبط التقارير ومضمونها المعدة من طرف محافظ الحسابات؛
- ✓ يقيم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب معدة مسبقا يتم إتباعها؛
- ✓ المعيار الخاص بنظام الرقابة الداخلي هو المعيار رقم 7 معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية وتم تطبيقه عن طريق الاستقصاء والمقابلة؛
- ✓ يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة الكهرباء والطاقات المتجددة عن طريق تقييم النظام المحاسبي والبحث في مختلف إجراءات الرقابة الداخلية، وكذا تسيير المخزونات.

هـ- أهداف الدراسة :

بالإضافة إلى الإجابة على إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات المتبناة نسعى من خلال هذه الدراسة إلى:

- ✓ إبراز طبيعة عمل ومهام ومسؤوليات التعرف على محافظ الحسابات في ظل قانون 10-01؛
- ✓ التعرف على معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر؛
- ✓ إبراز مدى فعالية ودور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وبيان مدى مسؤوليته في إبداء رأيه؛
- ✓ محاولة إعداد ودراسة التقارير الخاصة للشركة محل الدراسة وفق التشريع المعمول به.

و- أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في محاولة تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة في ظل تطبيق معايير تقارير محافظ الحسابات الجزائرية، وهذا من أجل تحسين الأداء التسييري للمؤسسة، والوصول إلى الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة وهذا من خلال مدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية، ومدى تحقيق الأهداف المسطرة من خلال تحليل مختلف الانحرافات والوصول إلى الحلول المناسبة، إذ أن شركة الكهرباء والطاقات المتجددة ومن خلال التقرير المعد من طرفنا تحاول التوصل إلى مختلف النقائص التي يمكن أن تؤثر على سير نشاط المؤسسة وتسبب انحرافات عن الأهداف المرجوة.

ز- مبررات اختيار الموضوع :

إن إختيار الموضوع يعود إلى الأسباب الذاتية والموضوعية التالية :

- **<u>الأسباب الذاتية</u> :**
  - ✓ الرغبة في توسيع المعارف في مجال التدقيق .
  - ✓ محاولة ربط وإسقاط الجانب العلمي الأكاديمي مع الجانب العملي .
- **<u>الأسباب الموضوعية</u> :**
  - ✓ كون الموضوع من أهم المواضيع المطروحة على الساحة الاقتصادية؛
  - ✓ علاقة الموضوع بالتخصص؛
  - ✓ محاولة تقديم إضافة علمية ومرجع علمي يستخدمه الأكاديميين والمهنيين ذوو الاختصاص ؛

ح- حدود الدراسة : تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

- **<u>الحدود الزمانية</u>:** من أجل الإلمام بمختلف الجوانب العلمية والعملية للدراسة قمنا بإختيار المدة الزمنية للدراسة، والتي تمثلت في السنتين الماليتين 2015 و 2016 .
- **<u>الحدود المكانية</u> :** ترتبط الدراسة من الناحية المكانية بدراسة حالة شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM حيث قمنا بتدقيق قوائمها المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة .

ط- منهج الدراسة والأدوات المستخدمة :

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية للدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجوانب النظرية للموضوع من خلال سرد المفاهيم والتعاريف، أما في الجانب التطبيقي إستخدمنا اسلوب دراسة الحالة من خلال فحص سجلات المؤسسة، وكذا أسلوب الإستقصاء والمقابلة الذي يستعمل في عملية التدقيق .

أما عن أدوات المستخدمة في دراسة الحالة استعملنا أسلوب المقابلة إضافة إلى ملاحظة الوثائق والسجلات المحاسبية واعتمدنا على برامج EXCEL 2007.

ي- صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا في هذا الموضوع فيما يلي:

- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات .
- ✓ قلة مكاتب محافظي الحسابات في الولاية للإطلاع والاستشارات.
- ✓ كبر حجم الشركة محل الدراسة.

ك- هيكل الدراسة :

لمعالجة الجوانب المختلفة للموضوع تم تقسيمه إلى فصليين تسبقهم مقدمة .

الفصل الأول بعنوان "الإطار النظري" وهو مشكل من مبحثين المبحث الأول نتحدث فيه عن مفاهيم حول متغيرات الدراسة، أما المبحث الثاني فنتطرق فيه إلى الدراسات السابقة

الفصل الثاني بعنوان دراسة حالة شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM وهو مشكل من مبحثين المبحث الأول لمحة عن شركة الكهرباء والطاقات المتجددة، والمبحث الثاني تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة.

وفي الأخير نختتم موضوعنا هذا بتلخيص واختبار للفرضيات التي طرحت في مقدمة البحث، تم عرض للنتائج المتوصل إليها، وأخيرا قمنا بتقديم إقتراحات بناءا على النتائج المتوصل إليها، إضافة إلى أفاق البحث.

الفصل الأول: الإطار النظري

تمهيد:

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات فهو قاعدة وأساس الدراسة بالنسبة لعملية التدقيق والفحص، فنظام الرقابة الداخلي يعتبر وسيلة حماية وتصدي للمخاطر المحتملة التي تواجهها المؤسسة.

كما أن موضوع نظام الرقابة الداخلية من الموضوعات الهامة التي تطبق في المؤسسة نظراً لكبر حجمها وزيادة عدد المشاريع التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية ووضع أقسام لها، كما يجب على محافظ الحسابات التقيد بالقوانين التي وضعها المشرع والخاصة بمعايير محافظ الحسابات.

وبالتالي نتطرق في هذا الفصل للأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، ودراسة معايير محافظ الحسابات حسب قانون 10-01، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين:

- **المبحث الأول: مفاهيم حول متغيرات الدراسة.**
- **المبحث الثاني: الدراسات السابقة**

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول متغيرات الدراسة

يهدف هذا المبحث إلى توضيح مختلف الجوانب القانونية لمحافظ الحسابات من خلال مفهومه وتحديد مهامه حسب القوانين والتشريعات الجزائرية وكذا التعرف على أهم قواعد عمله. وفي المطلب الثاني نحاول التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية وخصائصه ومكوناته، أما المطلب الثالث فهو مخصص لدراسة معايير تقارير محافظ الحسابات NRCAC ،حيث نتعرف فيه على مفهوم هذه التقارير.

المطلب الأول: محافظ الحسابات ومهامه و أهم قواعد عمله.

أولا: تعريف محافظ الحسابات:

تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات سنذكر البعض منها:

1.1. التعريف الأول: يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي: "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1].

2.1. التعريف الثاني: "هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها"[2].

3.1. التعريف الثالث: عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات ،تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي ندخل في التسيير ،في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها. ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة و صحة ذلك.

1- المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، **المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010، ص7.

2- Société Nationale de la Comptabilité, **Guide d'audit et de commissariat aux comptes**, **Algérie.** D.R.H.1989.P 1102.

ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين. ويجوز لهؤلاء أن يتحروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة .كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة مندوبي الحسابات أو في حالة ووجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعنيين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءا على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني و في الشركات التي تلجأ طلبا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة و مراقبتها "[1].

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

ثانيا: مهام و أهم قواعد عمل محافظ الحسابات.

1.2. أهم قواعد عمل محافظ الحسابات: لممارسة مهنة مراقبة الحسابات على الشخص القائم بها الالتزام بمجموعة من القواعد نذكر منها:

1.1.2. الاستقلالية والموضوعية: حتى يتسنى لمحافظ الحسابات إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراقبة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم.ولقد نصت المادة 3 من قانون أخلاقيات المهنة أن علاقات المراجع مع موكليه يجب أن تستند إلى الأمانة والاستقلال و إلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني [2].

أ) **العناية المهنية:** المراجع ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه،هذه العناية تتمثل فيما يقوم به المراجع من أعمال ودقة القيام بها ،وقد نصت المادة الرابعة من قانون أخلاقيات المهنة على أن يقوم المراجع بالأعمال الضرورية بكل عناية وطبقا للمقاييس المهنية [3].

1- المادة 715 مكرر 4 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 افريل 1993 المعدل و المتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، **المتضمن للقانون التجاري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 الصادرة بتاريخ 27أفريل 1993، ص 03

2- المادة3 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، **الذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد** ،الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد24، الجزائر، الصادرة في 17 أفريل 1996، ص5، المادة 4، المرجع السابق،ص14.

ب) **كفاءة المراجع:** لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملي واكتساب معارف مختلفة منها:

- ✓ معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة؛
- ✓ معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها؛
- ✓ معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة القوائم المالية.

ت) **السر المهني:** لقد نصت المادة 71 من قانون 10-01 على أن الخبراء المحاسبيين و محافظي الحسابات ملزمون باحترام السر المهني، وأضافت أن كل المستخدمين لدى هؤلاء المراجعين والمتدربين لديهم و كذلك الشركاء في شركات الخبرة المحاسبية و شركات محافظة الحسابات ملزمون كذلك باحترام سر المهنة حسب الشروط[1] ،ولا يمكن إفشاء سر المهنة إلا في حدود ما نص عليه القانون صراحة في المادة 6 من قانون أخلاقيات المهنة حيث عددت الحالات التي لا يتقيد فيها المراجعون بسر المهنة وهي:[2]

- ✓ إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق؛
- ✓ بعد فتح تحقيق قضائي؛
- ✓ عندما يدعون للإدلاء بشهاداتهم أمام غرفة المصالحة و التأديب و التحكيم؛
- ✓ بناءا على إرادة موكليهم.

2.2. مهام محافظ الحسابات: تتحدد مهام محافظ الحسابات حسب القواعد التالية:

أ) **حسب القانون التجاري :**

حسب القانون التجاري الجزائري حددت المادة 715 مكرر4 مهام محافظ الحسابات "في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك[3].

1 – المادة 71 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص07.

2- المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 96- 136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، **مرجع سبق ذكره**، ص 5.

3- المادة 715 مكرر4 ،القانون التجاري، **مرجع سبق ذكره**، ص187.

ب) حسب قانون المهنة 10-01 :

أما مهام محافظ الحسابات حسب ما جاء في القانون رقم 10-01 فقد نصت المادة 23 منه، أن محافظ الحسابات يضطلع بالمهام الآتية[1]:

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذل الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسير للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- ✓ وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

كما جاء في المادة 24 من نفس القانون: "عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار[2].

2-3 مهام محافظ الحسابات حسب قانون المالية:

أما بخصوص قانون المالية التكميلي رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005، والمرسوم التنفيذي رقم 06-354 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006، فقد حددوا مهام محافظ الحسابات كالتالي:

- ❖ يقوم محافظ أو محافظو حسابات الشركات ذات المسؤولة المحدودة بأداء مهمة المراقبة الدائمة ويصدون آراءهم حول صحة وشرعية الحسابات والوضعية المالية والمادية للشركة ذات

1- المادة 23 ،القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، **مرجع سبق ذكره**، ص07.

2- المادة 24، **المرجع السابق**، ص07.

المسؤولية المحدودة وفقا للتشريع المعمول به ،لاسيما تلك المقررة في المادة 28 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991؛[1]

- وجاء في المادة 5 من نفس المرسوم المذكور أعلاه: "يعدّ محافظ أو محافظو حسابات الشركات ذات المسؤولية المحدودة ما يأتي:
- تقرير المصادقة على حسابات السنة المعنية؛
- تقريرا خاصاً بالأجر والامتيازات النقدية والعينية الممنوحة للمسير ولمساعد المسير وللإطارات الخمسة الرئيسية؛
- تقريراً خاصاً حول حصص المساهمات وفروع الشركة ذات المسؤولية المحدودة.[2] "
- وجاء في المادة 06 من المرسوم المذكور أعلاه : يرسل محافظ أو محافظو حسابات الشركات ذات المسؤولية المحدودة التقرير العام والتقارير الخاصة إلى أعضاء جمعية الشركاء في الآجال المحددة بالنسبة لشركات الأسهم طبقا للتشريع المعمول به[3]؛
- أما المادة 09 فقد تصت على :يلتزم محافظ أو محافظو حسابات الشركات ذات المسؤولية المحدودة في إطار واجباتهم المهنية بمسؤولياتهم التأديبية المدنية والجزائية طبقاً للتشريع المعمول به[4].

2-4 مهام محافظ الحسابات حسب قانون النقد و القرض:

أما مهام محافظ الحسابات حسب قانون النقد والقرض رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 فقد جاء في المادة 101: "يتعين على محافظي حسابات البنوك والمؤسسات المالية زيادة على التزاماتهم القانونية القيام بما يلي:

- أن يعلموا فوراً المحافظ بكل مخالفة ترتكبها المؤسسة الخاضعة لمراقبتهم طبقا لهذا الأمر والنصوص التنظيمية المتخذة بموجب أحكامه؛
- أن يقدموا لمحافظ بنك الجزائر تقريرا خاصا حول المراقبة التي قاموا بها ،ويجب أن يسلم هذا التقرير للمحافظ في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من تاريخ ثقل كل سنة مالية؛

1- المادة 04 ،المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006، **المحدد لكيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد64، الصادرة في 11 أكتوبر 2006م، ص11.

2- المادة 05، **المرجع نفسه**، ص11.

3 - المادة 06، **المرجع نفسه** ، ص11.

4- المادة 09، **المرجع نفسه** ، ص12.

❖ أن يقدموا للجمعية العامة تقريراً خاصاً حول منح المؤسسة أية تسهيلات لأحد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المذكورين في المادة 104 من هذا الأمر، وفيما يخص فروع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية فيقدم هذا التقرير لممثليها في الجزائر؛

❖ أن يرسلوا إلى محافظ بنك الجزائر نسخة من تقاريرهم الموجهة للجمعية العامة للمؤسسة"[1].

ثالثا: تقرير محافظ الحسابات:

ينتهي عمل محافظ الحسابات بآخر مرحلة وهي كتابة التقرير حيث يعد محافظ الحسابات تقريرا أوليا وهو التقرير التمهيدي، ويرسل محافظ الحسابات التقرير التمهيدي إلى الجهات المعنية التي ستقوم بمراجعته وتصحيح الأخطاء في الوقت المحدد، فبعد إقفال السنة المالية وأثناء إعداد محافظ الحسابات للتقرير النهائي يراجع الأخطاء ومواطن الضعف التي أشار إليها في التقرير التمهيدي وهل صححت وتمت معالجتها أم لا.

وقد حدد القرار الوزاري المؤرخ في 12 يناير سنة 2014 كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات حيث تنص المادة الثانية من هذا القرار على أن التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يجب أن يسلمها محافظ الحسابات على الأقل قبل خمسة عشر(15) يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، و ذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة ، مقابل وصل استلام[2].

ونصت المادة الثالثة من هذا القرار كذلك على أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة و أربعين (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العادية أو هيئة التداول المؤهلة [3].

1.3. تعريف التقرير: كان البيان الذي يقدمه محافظ الحسابات عن القوائم المالية يطلق عليه لفظ " شهادة " في الولايات المتحدة الأمريكية، ثم استبدلت الشهادة بلفظ " تقرير " تماشيا مع ما هو متبع في إنجلترا، فالبعض يرى أن عملية المراجعة تتم بالاعتماد على إجراءات المراجعة الاختيارية ولهذا فإنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقرر أو يشهد بشيء عن نتائج عملية التدقيق،وإنما هو يكتب تقريرا يمثل نتيجة ما قام به من أعمال، فهو لا يستطيع أن يكتب شهادة لأن ذلك يعني أنه يقر بأن كافة البيانات الواردة في القوائم هي بيانات صحيحة صحة مطلقة، وهذا يتنافى مع الواقع لأن بعض البيانات اعتمدت في استخراجها على التقدير الشخصي مثل تكوين الاحتياطات والمخصصات

1- المادة 101،الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003، **المتعلق بالنقد والقرض**، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد52، الصادرة في 28 جمادى الثانية 1424هـ الموافق 27 أوت سنة 2003م، ص16.

2- المادة 2 من القرار المؤرخ في 12 يناير 2014 ،**يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد24، الصادرة في 30 أبريل سنة 2014 م، ص22.

3- المادة 3 من القرار المؤرخ في 12 يناير 2014، **المرجع نفسه** ، ص 23 .

وتقييم المخزون السلعي[1] .وبذلك يمكن تعريف التقرير على أنه بيان مكتوب يلخص رأي محافظ الحسابات المعتمد على ما قام به من إجراءات فنية في فحص ومراجعة البيانات المالية في المستندات والدفاتر والكشوف وكذلك قوائم نتيجة الأعمال، ويقدم إلى الهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال أو إلى صاحب المشروع الفردي أو شريك في شركات الأشخاص ويوضح التقرير رأي المراجع في قوائم نتيجة الأعمال عن والمركز المالي الحقيقي في نهاية الفترة المالية.

2.3. أنواع التقارير:

يمكن تصنيف التقارير التي يعدها محافظ الحسابات وفقا لثلاث أسس وهي:[2]

النوع الأول: التقرير العام والتقرير الخاص.

أ) **التقرير العام:** هو ذلك التقرير الذي يعده مراجع الحسابات، ويتم استخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمون، وهو ينطوي على رأي عام في القوائم المالية لهذه المنشأة، وينشر نشرا عاما من خلال الصحف اليومية، وذلك كما في حالة تقرير مراجع الحسابات الذي يعرض على الجمعية العامة وينشر في الجرائد اليومية وفاء لمتطلبات قانونية معينة.

ب) **التقرير الخاص:** فيقصد به ذلك التقرير الذي يعد لإبداء رأي خاص في مجال أو جانب معين، ومثل هذه التقارير لا تخضع لمتطلبات النشر العام كما في حالة التقرير العام كالتقارير التي تعد عن القوائم المالية للمؤسسات التي لا تهدف إلى الربح وتتبع نظاما محاسبيا يختلف عن ذلك الذي تتبعه المؤسسات التجارية والصناعية والمالية التي تهدف إلى الربح؛ التقارير التي تعد لأغراض معينة مثل التقارير التي تطلبها جهات حكومية وبشكل معين؛ والتقارير المتعلقة بجانب من القوائم المالية والمتعلقة بدراسات خاصة.

وحسب المادة 25 من القانون 10-01 يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحية أو عند الاقتضاء ، رفض المصادقة المبرر؛
- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أوالحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

1- خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر عمان، الأردن، الطبعة1 ، 1998، ص97.

2- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون،**أصول المراجعة** ،الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2000 ص391 .

- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

وقد أضاف القرار الوزاري المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات:

- ✓ تقرير متعلق بحيازة أسهم الضمان؛
- ✓ تقرير متعلق بعملية رفع رأس المال؛
- ✓ تقرير متعلق بعملية تخفيض رأس المال؛
- ✓ تقرير متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- ✓ تقرير متعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- ✓ تقرير بتحويل قرارات المساهمة؛
- ✓ تقرير متعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة.

النوع الثاني: التقرير المختصر والتقرير المفصل[1].

أ) **التقرير المختصر:** يقصد به ذلك التقرير الذي يعده مراجع الحسابات ويبين ما فيه بصورة مختصرة مسؤولياته ونطاق الفحص، ويرفق هذا التقرير بالقوائم المالية المنشورة، حيث يعتبر جزء لا يتجزأ منها، وقد حددت المهنة نموذجا معينا لهذا التقرير يستخدمه جميع المراجعون وذلك للحد من سوء الفهم والتفسير لتقرير المراجع، والذي يمكن أن يظهر إذا كان كل تقرير يمثل نموذجا مستقلا ومختلفا عن غيره فهو يمثل تقرير نمطي.

ب) **التقرير المفصل:** يتضمن هذا التقرير إلى جانب عناصر التقارير السابقة إيضاح وشرح الأخطاء التي اكتشفها خلال قيامه بعملية المراجعة وتوصيات بإجراء تعديلات على النظام المحاسبي من أجل رفع كفاءته واقتراحات لجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر كفاءة وفعالية ويصف المراجع في هذا التقرير نطاق مراجعته بصورة تفصيلية، كما يبين بوضوح موقفه بالنسبة للبيانات التي تظهر في التقرير المفصل وذلك على الوجه التالي: قيام المراجع بالفحص الأساسي الذي يمكنه من تكوين رأيه في القوائم المالية، إظهار مصدر المعلومات التي تحصل عليها ونطاق الفحص الذي قام به و مدى المسؤولية التي يتحملها إظهار أن البيانات التي يحتويها التقرير المفصل تقدم لغرض التحليل الإضافي للقوائم على الرغم من أنها لا تعتبر ضرورية للحكم على صدق لمركز المالي ونتائج العمليات.

1- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون،**المرجع السابق**، ص396.

وعند إعداده للتقرير المطول يجب أن يراعي مراجع الحسابات عدم احتواء التقرير المفصل على بيانات جديدة لا يحتويها التقرير المختصر، وإلا أدى ذلك إلى احتمال أن يصبح التقرير المختصر مملا بسبب عدم كفاية المعلومات والحقائق الأساسية فيه، أن تكون البيانات والتعليقات التي يحتويها التقرير المطول مجرد أداة للتوضيح، ولا تكون أداة لإيراد استثناء أو تحفظ لا يحويه التقرير المختصر وفي جميع الأحوال، فإن المراجع يعد تقريره المطول بصورة واضحة مع إبداء الرأي المهني عما تحويه القوائم المالية كما هو الحال بالنسبة للتقرير المختصر.

النوع الثالث: التقرير النظيف، المتحفظ، المعاكس وتقرير الامتناع عن إبداء الرأي.

أ) **التقرير برأي غير متحفظ أي نظيف:** في حالة تحقيق الشروط الخمسة التالية: [1]

-تضمين كافة القوائم المالية، إثبات المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية المراجعة، مع الأدلة الكافية و الالتزام بمعايير العمل الميداني الثلاثة، ثم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.

ب) **التقرير برأي تحفظي:** على المراجع أن يعبر عن رأي متحفظ بعد أن يحصل على أدلة المراجعة الكافية المناسبة و أن الأخطاء التي اكتشفت جوهرية، ولكنها ليست واسعة النطاق بالنسبة للقوائم المالية، وكذلك

عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية و مناسبة لتكوين الرأي.

ت) **التقرير السالب:** يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذها.[2]

ث) **تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:** يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

1- قرش عبد القادر و غروي خالد، **العلاقة بين معايير الإبلاغ المالي الدولية و معاير المراجعة الدولية**، الملتقى الوطني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورهما في الإصلاح المحاسبي الواقع-المعوقات-الحلول، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، يومي 01-02 ديسمبر 2014، ص13.

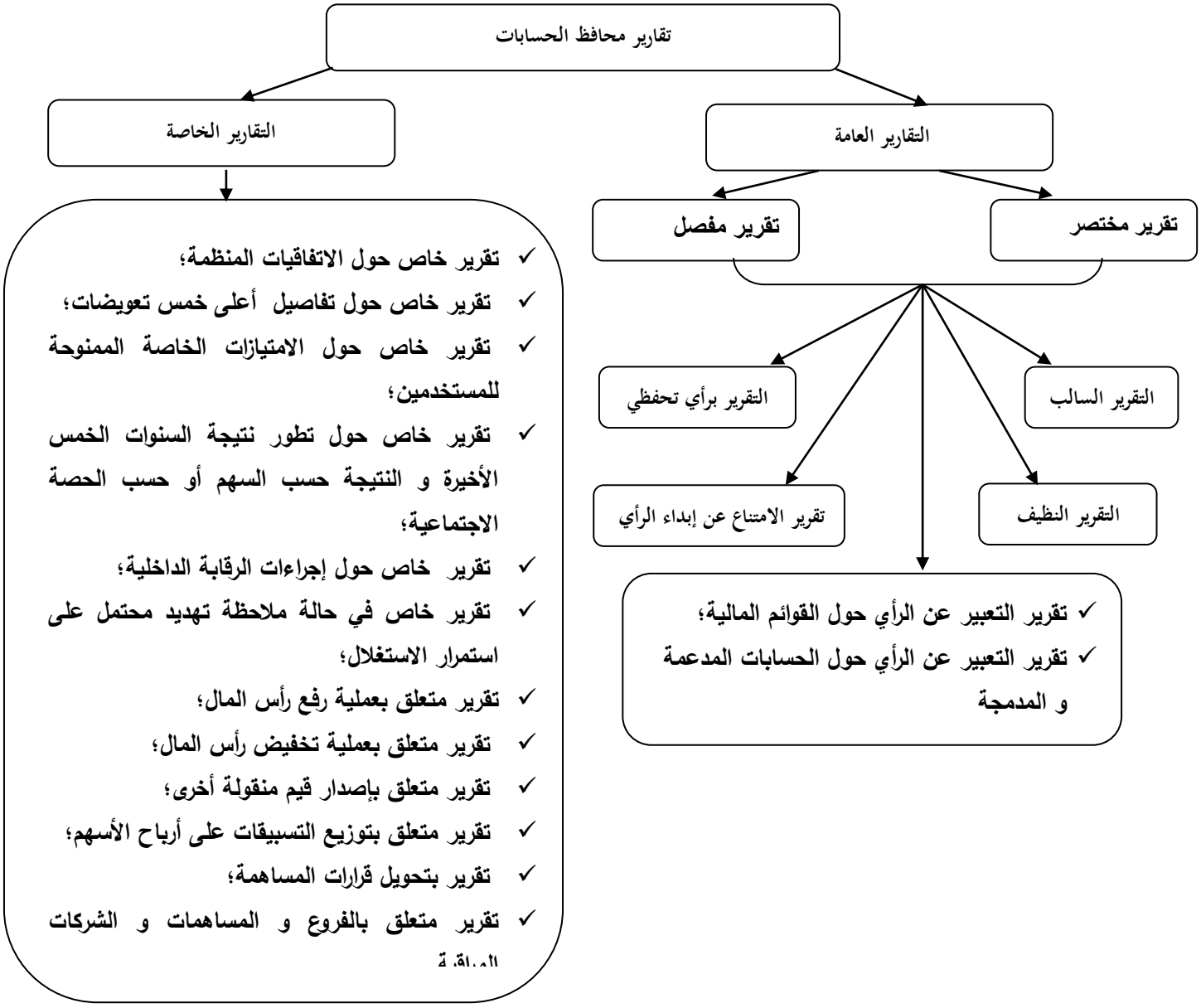
2- وسيلة بوخالفي، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين 2008-2012**، مذكرة ماستر أكاديمي (غير منشورة) ،علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، علوم مالية ومحاسبية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013/2012، ص ص 12- 13.

- ❖ وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة؛
- ❖ وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكيد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأيه فيها[1].

ويمكن تلخيص أنواع تقارير محافظ الحسابات حسب قانون المهنة 10-01 في الشكل الموالي:

1- أقاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر** ، دار الكتاب العربي ،الجزائر ،2016 ،ص 162 .

الشكل رقم (1-1): أنواع تقارير محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على القرار الوزاري المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،الجريدة الرسمية ،العدد 24 ،الصادرة بتاريخ 30 أبريل 2014 .

حيث في الجانب التطبيقي سنقتصر على إعداد التقارير التالية: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة، تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات،تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية،تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية، تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال نظرا لعدم توفر البقية في الشركة محل دراسة الحالة.

3.3. مكونات التقرير: وفقا للمعيار NAA700 تشمل العناصر الرئيسية لتقرير محافظ الحسابات على ما يلي وبالترتيب:

أ) **عنوان التقرير:** حيث يجب أن يتضمن تقرير المراجع عنوانا يميزه بأنه تقرير مراجع مستقل.[1]

ب) **الجهة الموجه إليها التقرير:** حيث يجب أن يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير وهو عادة ما يوجه إلى الشركة،أو مساهميها، أو مجلس الإدارة(يعين المراجع بواسطتهم من خلال الجمعية العامة).

ت) **الفقرة الافتتاحية:** يجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى كل القوائم المالية التي تمت مراجعتها.[2]

ث) **فقرة النطاق أو(المدى):** و هي تصف في عبارات عامة ومركزة ما قام به المراجعون دون ذكر أي تفصيلات، وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية المراجعة قد أنجزت وفقا لمبادئ المراجعة المقبولة قبولا عاما، وتبين أيضا أن هذه المعايير تتطلب تخطيط المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري وفي حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص، فإنه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة، وذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسيطة بتقرير المراجعة تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.

ج) **فقرة الرأي:** وفي هذه الفقرة ينقل المراجع لمن يهمهم الأمر استنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها، والتي تقوم على أساس من أدلة المراجعة التي جمعها.

ح) **الفقرة التوضيحية:** وهي فقرة يقوم المراجع بإضافتها للتقرير حسب الظروف، وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف، وإذا ما استخدم المراجع هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تبنيه لرأي متحفظ أو معاكس، فإن هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق وقبل فقرة الرأي، أما في حالة الامتناع عن إبداء الرأي، فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية، أما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على إبداء المراجع لرأي نظيف، فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي، وذلك كما في الحالات التالية: إشارة المراجع إلى مقدرة المؤسسة على الاستمرار؛ وجود خروج على المبادئ، أو عدم اتساق في تطبيقها يوافق عليه المراجع؛ التركيز على عمليات أو علاقات تم الإفصاح عنها، وذلك لتوجيه نظر واهتمام قارئي التقرير نحوها نظرا لأهميتها.

خ) **توقيع المراجع:** يجب أن يوقع التقرير من قبل المراجع، وذلك حتى يمكن التأكيد على قبول المراجع لمسؤولياته.

---

1 – أقاسم عمر، **المرجع السابق**، ص 154.

2 – قرش عبد القادر وغروي خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

د) **تاريخ التقرير:** يجب تأريخ التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهما لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العامة ،فمن المعروف أن هناك بعض العمليات التي تحدث في الفترة التالية لتاريخ الميزانية، يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية وما تظهره من دلالات، ولذلك فإن فحص المراجع يمكن أن يمتد إلى الفترة اللاحقة لإعداد الميزانية العامة، إلا أنه لا يكون مسؤولا عن عمل أي فحص أو إجراء من إجراءات المراجعة بعد التاريخ المدون في التقرير[1].

المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية

بعد تطرقنا لمحافظ الحسابات وتعريفه وسرد مهامه حسب القوانين والنصوص التشريعية والتنظيمية المنظمة للمهنة في الجزائر و سرد أنواع التقارير الناتجة عن عمل محافظ الحسابات نتطرق إلى نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة الذي هو جوهر عمل محافظ الحسابات، أساليبه و طرق تقييمه.

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي اهتمت بنظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي يمر بها ويتعدد المعرفين له لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية.

1) عرف عبد الفتاح الصحن وأحمد نور نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم[2].
2) تعرف الرقابة الداخلية على أنها عمل مستقل ،وهدف يعطي للمنشأة ضمان لسير عملياتها من خلال النصائح و الإرشادات للمساهمة في خلق القيمة المضافة [3].
3) عرفت لجنة طرائق المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين A.I.C.P.A الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من

1 – قرش عبد القادر و غروي خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

2 – محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات"الإطار النظري والممارسة التطبيقية"**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 84.

3 -Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne,** Groupe Eyrolles ,Paris, France, 10ème édition 1995,p25.

وقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة[1].

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي لنظام الرقابة الداخلية على أنها مجموعة الإجراءات و التدابير التي تتخذها المؤسسة لتحديد الإنحرافات ،ومتابعة سير مختلف العمليات التابعة لنشاط المؤسسة ،وكذا تحليل هذه الإنحرافات ومعالجتها بما يتماشى مع الأهداف المسطرة.

ثانياً: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يمتاز نظام الرقابة الجيد والفعال تصميما خاصاً وهذا التصميم يوجد له مستلزمات ومتطلبات معينة ومحددة ينبغي أن تأخذ في عين الاعتبار هذه المتطلبات تمثل مجموعة من الخصائص تجعل من النظام الرقابي في المؤسسة أكثر فعالية وكفاءة وهي[2]:

1.2. **الملائمة لطبيعة النشاط واحتياجاته:** ينبغي أن يكون نظام الرقابة الداخلية مناسباً لحجم ونوع المؤسسة ككل ولطبيعة النشاط، فالمؤسسات الصغيرة تحتاج إلى نظام الرقابة يختلف في المؤسسات الكبيرة، كما أن أساليب الرقابة المعتمدة لإدارة المبيعات تختلف عن تلك المستخدمة في الإدارة المالية.

2.2. **الفعالية:** إن النظام الرقابي الفعال هو ذلك النظام الذي يمكنه اكتشاف الانحرافات والأخطاء قبل حدوثها فعلا.

3.2. **الموضوعية:** تتميز الأنظمة الرقابية بالموضوعية بحيث تكون محددة بطريقة موضوعية وايجابية ذات معايير موضوعية، وبناء على ذلك ستكون ردة فعل المرؤوسين مرضية وهم أنفسهم راضون بينما إذا كانت تلك الأنظمة شخصية وغير موضوعية فإن شخصية محافظ الحسابات قد تؤثر على حكم الأداء وتجعله حكما غير سليم.

4.2. **المرونة:** ينبغي أن يكون النظام الرقابي قادرا على الاستمرار في العمل عند مواجهته للخطط المتغيرة وللظروف الغير متوقعة حيث يعمل نظام الرقابة الفعال يجب أن يحدد مثل تلك المتغيرات ويبلغ عنها.

5.2. **نموذج التنظيم** : ينبغي على نظام الرقابة أن يعكس النموذج التنظيمي للمؤسسة بحيث يكون محافظ الحسابات هو مركز الرقابة تماما كما هو مركز توزيع المهام وتفويض السلطة.

6.2. **الاقتصاد:** يجب أن يكون نظام الرقابة مساويا لتكلفته وفي الواقع هذه الخاصية لنظام الرقابة تعتبر نسبية نظرا لتفاوت فوائد الرقابة ومزاياها في النشاطات المختلفة.

1- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2000، ص 176.

2- محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله، **الإدارة علم وتطبيق**، دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط3، عمان الأردن، 2008، ص180-181.

7.2. سهولة الفهم: من الواجب أن تكون أساليب وطرق الرقابة المستخدمة واضحة وقابلة للتطبيق دون أية عوائق، ولكن بطبيعة بعض المعايير الرقابية مثل المعادلات الرياضية وخرائط التعادل ووسائل الرقابة المالية من الصعب فهمها وفقا لطبيعتها الفنية يجب أن يستعان بجهات الاختصاص والخبراء من أجل تقديم المعلومات إلى المدراء.

8.2. الأعمال التصحيحية: ينبغي على نظام الرقابة بالإضافة إلى الكشف عن الانحرافات أن تبين الطريقة للإجراءات والأعمال الواجب إتباعها لتصحيح هذه الأمور.

9.2. الإشارة إلى الاستثناءات والتعامل معها: قد تكون الاستثناءات الصغيرة في بعض المجالات المعينة أكثر أهمية وخطورة من الانحرافات الكبيرة، لذلك ينبغي على نظام الرقابة الفعال أن يتعامل مع جميع مجالات عمليات المنظمة ذات العلاقة بموضوع الرقابة وقياس الأداء والعمل[1].

ثالثاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يمكن تحديد مكونات نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

1.3. الرقابة المحاسبية:

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى حماية وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، وتستخدم جميع الوصائل التي من شأنها تؤدي إلى تحقيق الهدف المذكور، ونذكر من هذه الوسائل ما يلي[2]:

- ✓ استخدام حسابات المراقبة الإجمالية؛
- ✓ إعداد موازين التدقيق بصفة دورية؛
- ✓ عمل مذكرات تسوية المصروف دورياً؛
- ✓ اتباع نظام الجرد المستمر ومطابقته مع الجرد الفعلي من وقت لأخر؛
- ✓ وجود دورة مستندية لكل نشاط من أنشطة المؤسسة؛
- ✓ التوصيف الوظيفي الواضح وتحديد المسؤوليات بحيث لا ينفرد شخص معين بتنفيذ عملية بكاملها.

2.3. الرقابة الإدارية:

ويتضمن هذا الجانب رقابة السياسات الإدارية والإجراءات السابق وضعها من خلال الخطة التنظيمية التي توضح المستويات الإدارية والوظائف الإدارية، وخطوط السلطة والمسؤولية، هذا إلى

1- نسرين حشيشي، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات"** مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، تخصص التدقيق المحاسبي(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011،ص48.

2- إدريس عبد السلام اشتوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان ،ط4، 1996 ص ص 53-52.

جانب مدى سلامة القرارات التي تم اتخاذها على المؤسسة، وتقييم مدى كفاءة أداء الأعمال والانشطة التي تمارسها، ومن الأدوات الهامة في هذا المجال استخدام[1]:

- ✓ الموازنات التخطيطية؛
- ✓ موازنات البرامج والأداء؛
- ✓ أنظمة التكاليف المعيارية؛
- ✓ التحليلات الإحصائية؛
- ✓ دراسات الزمن والحركة؛
- ✓ التقارير الدورية.

3.3. الضبط الداخلي:

يهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف و يعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل وتحديد الصلاحيات و الاختصاصات و فصل الواجبات المتعارضة حيث يسير العمل و ينفذ بصورة تلقائية مستمرة مع مراعاة عدم إماطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف أخر ضمانا لسلامة سير العمل و تدارك الأخطاء[2].

رابعا: مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب النماذج

يوجد العديد من النماذج الدولية التي أشارت إلى مكونات الرقابة الداخلية، يمكن ذكرها وفقا للتسلسل الزمني لإصدارها من قبل الجهات المنظمة للمهنة على النحو التالي :

4-1 نموذج COSO (Committee Of Sponsoring Organizations)

أصدرت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي في عام 1992 نموذجا بعنوان "الرقابة الداخلية إطار متكامل " وقد حدد النموذج خمسة مكونات مترابطة للرقابة الداخلية الفعالة تطبق على كل نوع من ضوابط الرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي[3]:

1.1.4. بيئـــــة الرقابة :

تمثل البيئة الرقابية الأساس لكافة المكونات الأخرى لهيكل الرقابة الداخلية ، حيث تؤثر على تحديد السياسات والإجراءات ودرجة التمسك بها ،كما تؤثر على الوعي الرقابي للعاملين ويمكن تقسيم البيئة الرقابية إلى مجموعة من العوامل تتمثل فيما يلي :

أ) **الأمانة والقيم الأخلاقية:** تتضمن الأمانة والقيم الأخلاقية تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الحوافز التي قد تحفز على ارتكاب تصرفات غير قانونية أو غير أخلاقية .

---

1 – عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، **الرقابة الداخلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، د ت، ص155.

2– سويلم عطا الله أحمد، **الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، دار الراية للنشر والتوزيع ،عمان، الأردن ،2008 ص 50.

3– جيهان عبد المعز الجمال ،**المراجعة و حوكمة الشركات** ،دار الكتاب الجامعي ،مصر،2014 ،ص 191 .

ب) **الارتباط بالجدارة:** يعني الارتباط بالدارة تحديد الإدارة لمستويات الأهلية لمهام محددة بغرض توصيف المهارات والمعرفة المطلوبة لكل عمال ، بالإضافة إلى تعيين العاملين ذو الكفاءة لإدارة هذه المهام .

ت) **مجلس الإدارة ولجان المراجعة:** يعهد مجلس الإدارة إلى لجان المراجعة بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وتتكون لجان المراجعة من ثلاثة إلى خمسة مديرين،حيث توفر خط اتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين[1] .

ث) **فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها:** تلعب الإدارة دوراً رئيسيا في تحديد بيئة رقابة صالحة داخل التنظيم وتتأثر البيئة عكسيا عندما تكون الإدارة غير راغبة في تحديد إجراءات وسياسات رقابة ملائمة أو عندما نفشل في التقيد والتمسك بتلك السياسات والإجراءات المقررة .

وهناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على فلسفة الغدارة وأسلوب تشغيلها تتمثل فيما يلي :

- ✓ مدخل الإدارة في التعامل مع مخاطر الأعمال والرقابة عليها؛
- ✓ اتجاه الإدارة وتصرفاتها اتجاه التقارير المالية؛
- ✓ التأكيد والتركيز الذي تضعه الإدارة على الوفاء بالموازنات والأرباح والأهداف الأخرى المالية والتشغيلية.

ج) **الهيكل التنظيمي:** يسهم الهيكل التنظيمي في وجود بيئة رقابة داخلية جيدة عن طريق توفير إطار عام لتخطيط وتنسيق رقابة العمليات ويتضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما يلي:

- ✓ تحديد شكل وطبيعة الوحدات التنظيمية للشركة متضمنا تحديد وظائف الإدارة والتقرير عن العلاقات المرتبطة؛
- ✓ النهوض بأعباء تحديد المسئولية وتفويض السلطة داخل كل وحدة تنظيمية.

ح) **تخصيص السلطة والمسئولية:** يتم تعزيز الوعي الرقابي عندما يتم تحديد السلطة والمسؤولية والأمور الأخرى المرتبطة بالرقابة ، حيث يتم توصيله إلى كافة المستويات الإدارية والعاملين بالمؤسسة،

خ) **سياسات وممارسات الموارد البشرية** :يؤثر المستوى المرتفع لكفاءة العاملين وأمانتهم على قدرة المؤسسة على تحقيق أهداف التشغيل و إعداد التقارير ، ويتوقف تحديد ما إذا كان العاملين لديهم هذه الصفات على نتائج سياسات وإجراءات المؤسسة في تعيين وتدريب وتحفيز وتقييم

1-هيا مروان إبراهيم لظن، **مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO**، مذكر لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 1437هـ-2016م، ض56.

الأداء ويجب أن تتأكد الإدارة من أن العاملين لديهم من الإمكانيات ما تؤهلهم للاضطلاع بمسئولياتهم المقررة.

2.1.4.تقييم المخاطر:

يختلف تقييم المؤسسة للمخاطر عن دراسة المراجع لمخاطر المراجعة عند أداء عمله مراجعة القوائم المالية ، حيث إن هدف تقييم الإدارة للمخاطر يتمثل في تحديد وتحليل وإدارة المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة، وهناك العديد من الظروف التي و تتغير المخاطر بسببها منها على سبيل المثال [1]:

- ✓ التغيرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية التي تؤدي إلى ضغوط تنافسية أو مخاطر أخرى ؛
- ✓ نمو جوهري وسريع لأعمال؛
- ✓ إدخال تكنولوجيا جديدة في عملية الإنتاج؛
- ✓ إدخال خطوط جديدة في الصناعة أو العمليات التي ليس للمنشأة خبرة كبيرة بها؛
- ✓ الحصول على أعمال في بيئة أجنبية؛
- ✓ التغيير في المبادئ المحاسبة .

3.1.4.الأنشطة الرقابية:

تمثل الأنشطة الرقابية في السياسات والإجراءات التي تحددها الإدارة لتحقيق أهدافها وترتبط الأنشطة الرقابية بما يلي :

أ) **عمليات فحص الأداء :**[2] تستخدم الإدارة عند فحص الأداء البيانات المحاسبية والتشغيلية لتقويم الأداء وتتضمن عملية فحص الأداء :

- ✓ مقارنة الأداء الفعلي مع نظيرها المقدر بالموازنة أو الأداء في الفترة السابقة؛
- ✓ التحري عن مؤشرات الأداء التي تتناسب مع بيانات تشغيلية أو مالية؛
- ✓ فحص الأداء الوظيفي المتعلق بالنشاط على سبيل لمثال الأداء المرتبط بأداء المدير المسؤول عن قروض العملاء بالبنك مع معيار معين.

ب) **تشغيل المعلومات:** يمكن تقسيم الأنشطة الرقابية بتشغيل العمليات المالية إلى عدة مجموعات هي:[3]

- ✓ التصديق السليم للعمليات المالية ؛
- ✓ تصميم و استخدام مستندات و سجلات كافية؛

1- جيهان عبد المعز الجمال ،**المرجع السابق** ، ص194.

2- **المرجع نفسه** ،ص194.

3- **المرجع نفسه** ،ص ص195-196.

- ✓ الضبط الداخلي الحيادي على الأداء.

ت) ضوابط الرقابة المادية : وتتضمن الأمان المادي للأصول و السجلات و حظر الاقتراب من برامج الحاسوب و ملفات البيانات .[1]

ث) الفصل بين الواجبات: تتمثل هذه العملية في تخفيض الإحتمالات و الفرص المتاحة للأفراد على ارتكاب و إخفاء الأخطاء و المخالفات عند أدائهم لواجباتهم.[2]

4.1.4 المعلومات و الاتصالات : و تأخذ الإتصالات صور وأشكال عديدة منها :[3]

- ✓ دليل التقرير المحاسبي و المالي .
- ✓ التعليمات الشفهية .
- ✓ المذكرات الوصفية.

5.1.4. االمتابعة : وتعني العمليات التي تستخدمها المؤسسة لتقييم جدوى الرقابة الداخلية خلال فترات زمنية .[4]

4-2 نموذج COCO (Criteria On Control Commite):

أصدر مجلس معايير الرقابة المنبثق عن المجمع الكندي للمحاسبين القانونيين سنة 1995 نموذج **COCO** بعنوان "إرشادات عن الرقابة الداخلية " ،وقد عرف النموذج الرقابة الداخلية بأنها : "مجموعة من العناصر (الموارد، النظم ،العمليات ،الهيكل ، المهام ،الثقافة) التي يتم دمجها معا لتشجيع الأفراد على تحقيق أهداف المؤسسة من حيث كفاءة وفعالية العمليات ،وإمكانية الاعتماد على التقارير الداخلية و الخارجية ،والالتزام بتطبيق القوانين و اللوائح و السياسات الداخلية".و الشكل التالي يوضح معايير COCO العشرين للرقابة مندمجة مع مكونات الرقابة الداخلية الخمس لنموذج COSO.

الشكل رقم(1-2):يوضح معايير COCO مندمجة مع مكونات الرقابة الداخلية الخمس لنموذج COSO

1. بيئة الرقابة :

- ✓ تحديد و توصيل القيم الأخلاقية على مستوى المؤسسة؛
- ✓ اتساق سياسات و ممارسات الموارد البشرية مع القيم الأخلاقية للمؤسسة؛
- ✓ التحديد الواضح للسلطة والمسؤولية واتساقها مع أهداف المؤسسة؛
- ✓ تقوية مفهوم الثقة المتبادلة لتدعيم تدفق المعلومات بين الأفراد وتحسن كفاءة الأداء وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة؛
- ✓ توافر المعرفة والمهارات والأدوات اللازمة لتدعيم أهداف المؤسسة.

1- **المرجع نفسه** ،ص196.

2- **المرجع السابق** ،ص197

3- **المرجع نفسه** ،ص ص197-198.

4- **المرجع نفسه** ،ص198.

2. تقييم المخاطر:

- ✓ تحديد وتوصيل الأهداف؛
- ✓ تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية سواء الداخلية أم الخارجية التي تواجه المؤسسة عند تحقيقها لأهدافها؛
- ✓ تضمين الأهداف والخطط المرتبطة بها مقاييس ومؤشرات الأداء المستهدف؛
- ✓ رقابة البيئة الداخلية والخارجية للحصول على المعلومات اللازمة لإعادة تقييم الأهداف.

3. أنشطة الرقابة :

- ✓ تصميم السياسات اللازمة لتدعيم أهداف المؤسسة وإدارة المخاطر؛
- ✓ تنسيق القرارات و التصرفات بين الأقسام المختلفة بالمؤسسة؛
- ✓ تقييم أنشطة الرقابة ، مع الأخذ في الاعتبار أهدافها ، مخاطر تحقيقها .

4. المعلومات و الاتصالات :

- ✓ أن تدعم عمليات الاتصال قيم المؤسسة و تحقيق أهدافها؛
- ✓ تحديد المعلومات وتوصيلها بالأسلوب الملائم للأفراد؛
- ✓ إعطاء الخطط اللازمة لتوجيه الجهود نحو تحقيق الأهداف؛
- ✓ إعادة تقييم المعلومات اللازمة و المرتبطة بنظم المعلومات .

5. المتابعة:

- ✓ متابعة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف و تحديد المؤشرات في خطط المؤسسة.
- ✓ الإختبار الدوري للافتراضات المرتبطة بأهداف المؤسسة.
- ✓ متابعة الإجراءات .
- ✓ التقييم الدوري لفعالية الرقابة وتوصيل النتائج إلى المسؤولين.

المصدر:جيهان عبد المعز الجمال ،المراجعة و حوكمة الشركات ،دار الكتاب الجامعي ،مصر،2014 ص ص 201- 202 .

خامسا: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلي

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلي من طرف المراجع من المراجل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب والتي من أهمها :

1.5.التقرير الوصفي:

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عميلة، فبذلك يتضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من اجلها والدفاتر التي تسجل بها وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات ، وبعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن تغراث او ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

ولكن مايعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الاهم من المهم، وهكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.

بالإضافة إلى العيب المذكور سابقا يمكن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي، أي من غير من قام بالعمل، فليس لهذا الأخير نظرة أو فهم عميق للإجراءات، كما أن للمراجع القائم بالمهمة أسلوبه الخاص، فحتى و لو أن هذا الأسلوب يتميز بالبساطة ، ففي بعض الاحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل.[1]

2.5 خرائط التدفق:

عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها.

كما ان المحادثات التي يقوم بها المراجع يمكن ان تشمل جميع المستويات السلمية مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف، ومن تم يقوم المراجع بإنجاز استمارات أسئلة من نوع امتحان والتي تتلاءم مع نوع المؤسسة، طبيعتها ونشاطاها، وانطلاقا من هذه الاستمارات يستطيع المراجع أن يوجه المحادثات، وفي النهاية يستطيع هذا الأخير ان يقدم وصفا دقيقا و عمليا للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، ومن اجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات

1- يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 2000 ص 113.

المستعلمة في مختلف المصالح والتي تكون ملحقة بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح ولتسهيل العمل يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلي لأي عملية في المؤسسة في شكل خريطة تدفق معبرا عنها على شكل رموز أو رسومات تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية أي المصدر الذي اعد المستند او الجهة التي يرسل إليها، والمستندات التي تعد في كل مرحلة والدفاتر التي تثبتبها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها ويمكن أن يضاف للخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها، كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط.

- ✓ يجب إستعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكوين خطة سهلة الفهم؛
- ✓ إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة ، وذلك لزيادة الإيضاح؛
- ✓ يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند والجهة التي ترسل إليه.

ومن الميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها او قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلي [1].

3.5 أسلوب قوائم الإستقصاء:

وتسمى كذلك قوائم الإستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر إستعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلي حيث تقوم بعض المؤسسات او مكاتب المحاسبة أو المراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك .....الخ.

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي المطبق بالمؤسسة.ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط و في معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات بـ " نعم " أو " لا " حيث أن الإجابة بالنفي " لا " تعني إحتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية ومن مزايا هذا الأسلوب نذكر[2]:

- ❖ إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال؛
- ❖ إمكانية إستخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن إستخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية؛

1-**المرجع السابق**، ص 115.

2- **المرجع نفسه** ، ص 116.

- ❖ إمكانية إستخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا وخبرة ، بعكس الحال عند إستخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقا.
- ❖ كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها:
- ❖ إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا؛
- ❖ تعتبر الإجابة بـ " نعم " أو " لا " غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي؛
- ❖ قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات، مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقا للحالة التي يتعامل معها، مما يستنفذ الكثير من وقت وجهد المراجع؛
- ❖ أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال.

4.5. الملخص التذكيري:

يشمل هذا الملخص الذي يعده محافظ الحسابات علي بيان تفصيلي للإجراءات و الوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية في المؤسسة ،فالملخص هو إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص و يقتصر عليها وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية، ومما يعيب هذه الوسيلة أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص كما أنها لا تحقق التنسيق و التوحيد في إجراءات الرقابة حيث أنه متروك لمساعديه حرية اختيار إجراءات الفحص التي يرونها مناسبة[1].

1- صلاح ربيعة، **المراجعة الداخلية بين النظرية و التطبيق** ،مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجيستير في العلوم المالية، جامعة الجزائر، 2004، ص 86-87.

المطلب الثالث: تقارير محافظ الحسابات NRCAC و المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

يعتبر التدقيق نشاطا خضع بدوره إلى العديد من الإصلاحات توافقت مع إصلاحات النظام المحاسبي القائم بما يتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير الإبلاغ و التقارير المالية الدولية ، وباعتبار أن تقارير محافظ الحسابات لها ما يقابلها من اجتهادات مهنية على المستوى الدولي قامت الجزائر بسن معايير محلية تضبط من خلالها محتوى أنواع تقارير محافظي الحسابات.

أولا: معايير تقارير محافظ الحسابات (NRCAC)

حسب المادة الأولى، الثانية و الثالثة من القرار الوزاري الصادر في 24 جوان 2013 فإنه تتعدد معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات بتعدد المهام الموكلة له وتشمل على 15 معيار شملت مختلف أنواع التقارير التي سيتم ذكرها في الجدول أدناه:

الجدول رقم(1-1):يوضح تقارير محافظ الحسابات

البيان	المصطلح بالفرنسية	التبويب
معيار التقرير في التعبير عن الرأي جول القوائم المالية	- Norme de rapport d'expression d'opinion sur les états financiers	NRCAC01
معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة	Norme de rapport d'expression d'opinion des comptes consolidés et des comptes combinés	NRCAC 02
معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة	- Norme de rapport sur les conventions réglementées	NRCAC 03
معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو 10 تعويضات (أشخاص أعلى أجر)	- Norme de rapport sur le montant global des cinq (5) ou dix (10) rémunérations les plus élevées.	NRCAC 04
معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين	- Norme de rapport sur les avantages particuliers accordés au personnel.	NRCAC 05
معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة	Norme de rapport sur l'évolution du résultats des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale	NRCAC 06

NRCAC 07	- Norme de rapport sur les procédures de contrôle interne.	معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية
NRCAC 08	- Norme de rapport sur la continuité d'exploitation	معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال
NRCAC 09	- Norme de rapport relative à la dé tension d'actions de garantie	معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان
NRCAC 10	- Norme de rapport relatif à l'opération d'augmentation du capital	معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال
NRCAC 11	- Norme de rapport relatif à l'opération d'augmentation de capital	معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال
NRCAC 12	- Norme de de rapport relatif à l'émission d'autres valeurs mobilières	معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى
NRCAC 13	- Norme de rapport relatif à la dis tribut ion d'acomptes sur dividendes	معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم
NRCAC 14	- Norme de rapport relatif à la transformation des sociétés par actions	معيار التقرير بتحويل قرارات المساهمة
NRCAC 15	- Norme de rapport relatif aux filiales participations et sociétés contrôlées	معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

المصدر: رواني بوحفص ، مطبوعة مقدمة في مقياس التدقيق المالي و المحاسبي لطلبة الأولى والثانية ماستر،قسم العلوم المالية و المحاسبة ،جامعة غرداية.2018/2017.

وسيتم شرح ما ذكر في الجدول على النحو التالي[1] :

1.1. التقارير العامة: وتتمثل في نوعين:

1.1.1 معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية NRCAC1 :

يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

- ❖ يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته، يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.
- ❖ يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر كما ينبغي.
- ❖ يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.
- ❖ حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها.
- ❖ يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به[2].
- ❖ تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه كل من الميزانية وحساب النتائج وجداول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق.
- ❖ يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل ويتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات وتتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.

1- وزارة المالية، قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، المؤرخة في 30 أبريل 2014، ص 13.

2- قانون 07-11، المؤرخ في25 نوفمبر 2007 ، **المتضمن النظام المحاسبي المالي** ،الجريدة الرسمية الجزائرية العدد74 ،ص3.

- ❖ لا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة بالنسبة لكل قسم، كما نص عليه القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي[1].
- ❖ يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية.
- ❖ اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.
- ❖ عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.
- ❖ يتمحور هذا التقرير حول جزءين: الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي؛ الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة

1.1.1.1. التقرير العام للتعبير عن الرأي

أ- **مقدمة:** في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بـ:

- ✓ التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛
- ✓ التعريف بالكيان المعني؛
- ✓ ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛
- ✓ الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان؛
- ✓ التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛
- ✓ تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

ب- الرأي حول القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

- ✓ يشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقاً لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.
- ✓ يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية الذي يمكن أن يكون حسب الحالة.

ج- **رأي بالقبول:** يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدّة التي تفسرها.

يمكن هذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

1- **المرجع السابق**، ص4.

د-**رأي بتحفظ (أو بتحفظات):** يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية.

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان.

هـ- **رأي بالرفض:** يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

و- **فقرة الملاحظات:** يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية، يُلزم محافظة الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية[1].

2.1.1.1 المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء المعنون "المراجعات والمعلومات الخاصة" حول الفقرات الثلاث المنفصلة:

- ❖ الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛
- ❖ المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية؛
- ❖ المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها؛
- ❖ يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة و أربعون (45) يوماً ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل؛
- ❖ يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة؛
- ❖ إذا تعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير؛

1- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، **المرجع السابق**، ص14.

- ❖ يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين؛
- ❖ في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

2.1.1 . معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

يهدف معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

- ❖ تطبق أحكام المادة 732 مكرر4 من القانون التجاري والنقاط 1. 2، 1 .3، 4.1، 5.1، 6.1. و7.1 المذكورة أعلاه[1] ،على إجراء التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة[2].
- ❖ يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.
- ❖ يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة عن التقرير العام في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.
- ❖ يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية وتقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.

1- القانون التجاري ، المادة 732 مكرر4،**مرجع سبق ذكره** ص

2- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، الجريدة الرسمية الجزائرية **مرجع سبق ذكره** ،ص15.

2.1. معايير التقارير الخاصة:

1.2.1 معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة NRCAC 3:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين في الشركة لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري[1].

ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

تعدّ اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط بين الشركة والأشخاص المعنيين الآتيين:

- ✓ رئيس مجلس إدارتها؛
- ✓ رئيسها مديرها العام؛
- ✓ أحد أعضاء مجلس إدارتها؛
- ✓ عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة؛
- ✓ ممثلون عن الأشخاص المعنويين أعضاء مجلس الإدارة؛
- ✓ الأشخاص المعنويون أعضاء مجلس الإدارة؛
- ✓ المسيرون والمسيرون المتضامنون؛
- ✓ المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

- ❖ يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان اطلاع المساهمين والمشاركين والغير على الوقائع والوضعيات والمعلومات التي تجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل.
- ❖ يعدّ التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة في الشركة وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جار ظاهرياً بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.
- ❖ عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها يمكن محافظ الحسابات أيضاً أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص

1- القانون التجاري، المادة 628، **مرجع سبق ذكره** ،ص162 .

المعنيين ويمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قمت له.

- ❖ إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية وهي[1]:
- ❖ عدّا الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.
- ❖ أسماء أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين العاملين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحالة والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنيين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية.
- ❖ طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات.
- ❖ ظروف إبرام هذه الاتفاقيات، لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة والرسومات والعمولات المقدمة، وآجال الدفع الممنوحة، والفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة، وعند الاقتضاء كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها.
- ❖ يقدم محافظ الحسابات تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات المنظمة، موجها لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاؤه للموافقة أو الفصل في تقريره، طبقاً لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية.
- ❖ يتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها او التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه.
- ❖ لا يقدم محافظ الحسابات في تقريره الخاص، بأي حال من الأحوال أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملاءمة الاتفاقيات.
- ❖ يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل والتي لا تزال سارية المفعول وذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل. إذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية فإنه يعد تقريراً خاصاً يشير فيه إلى هذه الوضعية.
- ❖ يشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص إذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز التداولي المؤهل

1- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة، الجريدة الرسمية الجزائرية، **مرجع سبق ذكره**، ص16.

لضمان إلغائها إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص. يعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين في الشركة ضمن تقريره.

- ❖ عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية، بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أو لا.
- ❖ في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص حسب ما تنص عليه لاسيما أحكام المادة 628 من القانون التجاري، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك ويرسله إلى الجمعية العامة العادية[1].

2.2.1 معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات[2] (NRCAC4):

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (5) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

ويتضمن هذا الكشف:

- ❖ التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة مهما كان شكلها وصفتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.
- ❖ التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.
- ❖ يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقاً ويعد على هذا الأساس التقرير الخاص بالمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المذكورة أعلاه.

3.2.1 معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين[3] (NRCAC 5):

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

1- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة، الجريدة الرسمية الجزائرية، **المرجع السابق**، ص16.

2- **المرجع نفسه**، ص17.

3- **المرجع نفسه** ، ص17.

- ❖ يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بإبداء الرأي حول الحسابات السنوية وتطبيقاً للواجبات المهنية.
- ❖ تتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.
- ❖ يعد الكيان كشفاً سنوياً اسمياً للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- ❖ تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات استناداً إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.
- ❖ عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

4.2.1 معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة (NRCAC 6):

طبقاً لأحكام المادة 678 (فقرة 6) من القانون التجاري[1]، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة للسنوات الخمس(5) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة(5). ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات:

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة في تقريره الخاص نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

- ❖ يتم إعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة بغرض العناصر التالية[2]:
  - ✓ النتيجة قبل الضريبة؛
  - ✓ الضريبة على الأرباح؛
  - ✓ النتيجة الصافية؛
  - ✓ عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال الشركة؛
  - ✓ النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة؛

---

1 – القانون التجاري، المادة 678، **مرجع سبق ذكره**، ص173.

2– معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخير والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة، الجريدة الرسمية الجزائرية، **مرجع سبق ذكره**، ص17.

✓ مساهمة العمال في النتيجة.

5.2.1 معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية[1] (NRCAC 7):

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.

يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استناداً للأشغال المنجزة من طرفه. يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراء الرقابة الداخلية الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

✓ عنوان التقرير والمرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته؛

✓ فقرة تتضمن وصفاً للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان؛

✓ خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

6.2.1 معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال[2] (NRCAC 8):

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمذكور أعلاه[3]، وأحكام المادة 7

1- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية ،**المرجع السابق**، ص18.

2- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال، **المرجع نفسه** ، ص18.

3 - قانون07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المادة 6،**مرجع سبق ذكره**،ص4.

من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي[1].

يحبب محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما:

أ) مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- ✓ رؤوس الأموال الخاصة السلبية؛
- ✓ عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق؛
- ✓ قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد؛
- ✓ اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل؛
- ✓ مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين؛
- ✓ القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر؛
- ✓ النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية؛
- ✓ خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال؛
- ✓ توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم؛
- ✓ عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

ب) مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- ✓ مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم؛
- ✓ خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي؛
- ✓ نزاعات اجتماعية خطيرة؛
- ✓ نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

ت) مؤشرات أخرى[2]:

- ✓ عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى؛
- ✓ الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

1- المرسوم التنفيذي 08- 156 المؤرخ في 26 مايو 2008، **مرجع سبق ذكره**،ص11.

2- معيار التقرير حول استمرارية الإستغلال، الجريد الرسمية الجزائرية ، **مرجع سبق ذكره** ، ص19.

- ✓ يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية على الوقائع أو الأحداث التي هو على دراسة بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقاً في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.
- ✓ عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإن محافظ الحسابات:
- ✓ يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بهدف متابعة الاستغلال؛
- ✓ يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال؛
- ✓ يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

❖ يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه لاسيما في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات بناء على حكمه الخاص شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال.

❖ عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخراً معتبراً وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة التي تبت بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك[1]. وقد تم إصدار المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال وهو يمثل إحدى مواضيع التقارير الخاصة التي يعدها محافظ الحسابات.

7.2.1 معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان[2] (NRCAC 9):

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأسمال الشركة، وفقاً لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

1- القانون التجاري،المادة 676،**مرجع سبق ذكره** ،ص172.

2- معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان، الجريدة الرسمية الجزائرية، **مرجع سبق ذكره**، ص19.

- ❖ لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.
- ❖ يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.
- ❖ عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك حسب الحالة.
- ❖ يحق للمجل إجراء التسويات الملائمة.
- ❖ تطبيقاً لأحكام المادة 660 من القانون التجاري على الخصوص يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء إلى المخالفة في شكل تقرير في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.
- ❖ لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كلياً أو بالأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

8.2.1 معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال[1] (NRCAC 10):

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه لاسيما في أحكام المادة 700 (الفقرة 3) من القانون التجاري عند رفع رأسمال الشركة [2]،وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأسمال تشمل على الخصوص:

- ✓ مبلغ وأسباب رفع رأسمال المقترح؛
- ✓ أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛
- ✓ كيفيات تحديد سعر الإصدار.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع المال على الخصوص المعلومات الآتية:

- ✓ التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- ✓ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب؛
- ✓ خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

1- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال، **المرجع السابق**، ص19.

2- القانون التجاري، المادة 700، **مرجع سبق ذكره**، ص181.

- ✓ لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملاءمة عملية رفع رأس المال.

9.2.1 معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال[1] (NRCAC 11):

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها على الخصوص في المادة 712 (الفقرة 2) من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال[2] ،وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد على الخصوص:

- ✓ أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى؛
- ✓ احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛
- ✓ احترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال على الخصوص المعلومات الآتية:

- ✓ التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- ✓ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛
- ✓ خلاصات تشير إلى ملاحظات و إلى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال؛
- ✓ لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملاءمة عملية تخفيض رأس المال.

عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعاً لنقل الذمة المالية بصفة شاملة أو تبعاً لقرار قضائي يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

1- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال، الجريدة الرسمية الجزائرية، **مرجع سبق ذكره**، ص20.

2- القانون التجاري، المادة 712، **مرجع سبق ذكره**، ص186.

10.2.1 معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى[1] (NRCAC 12):

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقاً.

يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبث في الحسابات خلال السنة المالية السابقة[2].

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصاً حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة المعلومات الآتية:

- ✓ التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- ✓ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛
- ✓ إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة.

1- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال، الجريدة الرسمية الجزائرية، **مرجع سبق ذكره**، ص20.

2- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى، **المرجع السابق**، ص20.

- ✓ استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها؛
- ✓ الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار؛
- ✓ يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص؛
- ✓ يقدم ملاحظات لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

عند الانتهاء من العملية يحرر محافظ الحسابات تقريراً تكميليا من خلاله:

- ✓ يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص العامة؛
- ✓ يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها؛
- ✓ يدلي برأيه بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

11.2.1 معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم[1] (NRCAC 13):

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.

يحرر محافظ الحسابات تقريراً يصادق من خلاله على مطاقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة للنقطة 2.13 أعلاه.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم يتضمن على الخصوص البيانات الآتية:

- ✓ أهداف تدخل محافظ الحسابات؛

1- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم، **المرجع السابق** ص21.

- ✓ الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات؛
- ✓ خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

12.2.1 معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم[1](NRCAC 14):

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.
- إذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات أسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية يتضمن على الخصوص المعلومات الآتية:
  - ✓ فقرة حول الواجبات المنجزة؛
  - ✓ خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة.

13.2.1 معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة[2] (NRCAC 15):

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمذكور أعلاه والعمليات المرتبطة بها[3] ،وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي المذكور أعلاه.

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكبر من نصف رأسمال الشركة خلال السنة المالية وذلك بإبراز ما يأتي على الخصوص:

- ✓ الاسم ومقر الشركة؛
- ✓ رأسمال الشركة؛
- ✓ الحصة المكتسبة من رأسمال الكيان؛

1- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم، **المرجع السابق**، ص21.

2- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة، **المرجع نفسه** ، ص22.

3- المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008، **مرجع سبق ذكره**،ص15.

✓ تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

ثانيا: المعايير الجزائرية للتدقيق NAA :

قامت وزارة المالية بإصدار معايير إعداد معايير تقارير محافظ الحسابات حيث أصدرت خمسة عشر معيارا تتعلق بتقارير محافظ الحسابات تهدف هذه المعايير إلى التعريف بالمبادئ و تحديد كيفية التنفيذ المتعلقة بشكل التقارير و مضمونها , حيث تم إصدار المعايير على ثلاث دفعات حيث أصدرت الدفعة الأولى في 22 مارس 2016 بناءا على القرار رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وهي كالتالي:

م.ج.ت 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق؛

م.ج.ت 505: التأكيدات الخارجية؛

م.ج.ت 560:أحداث تقع بعد قفل الحسابات؛

م.ج.ت 580: التصريحات الكتابية.

يليها القرار رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، الذي صدر في 02 نوفمبر 2016 المتضمن المعايير الأربعة التالية:

م.ج.ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛

م.ج.ت 500: العناصر المقنعة؛

م.ج.ت 510: مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية؛

م.ج.ت 700: تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية.

يليها القرار رقم:23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الذي أصدر في 22 مارس 2017 المتضمن المعايير التالية :

م.ج.ت 520: الإجراءات التحليلية؛

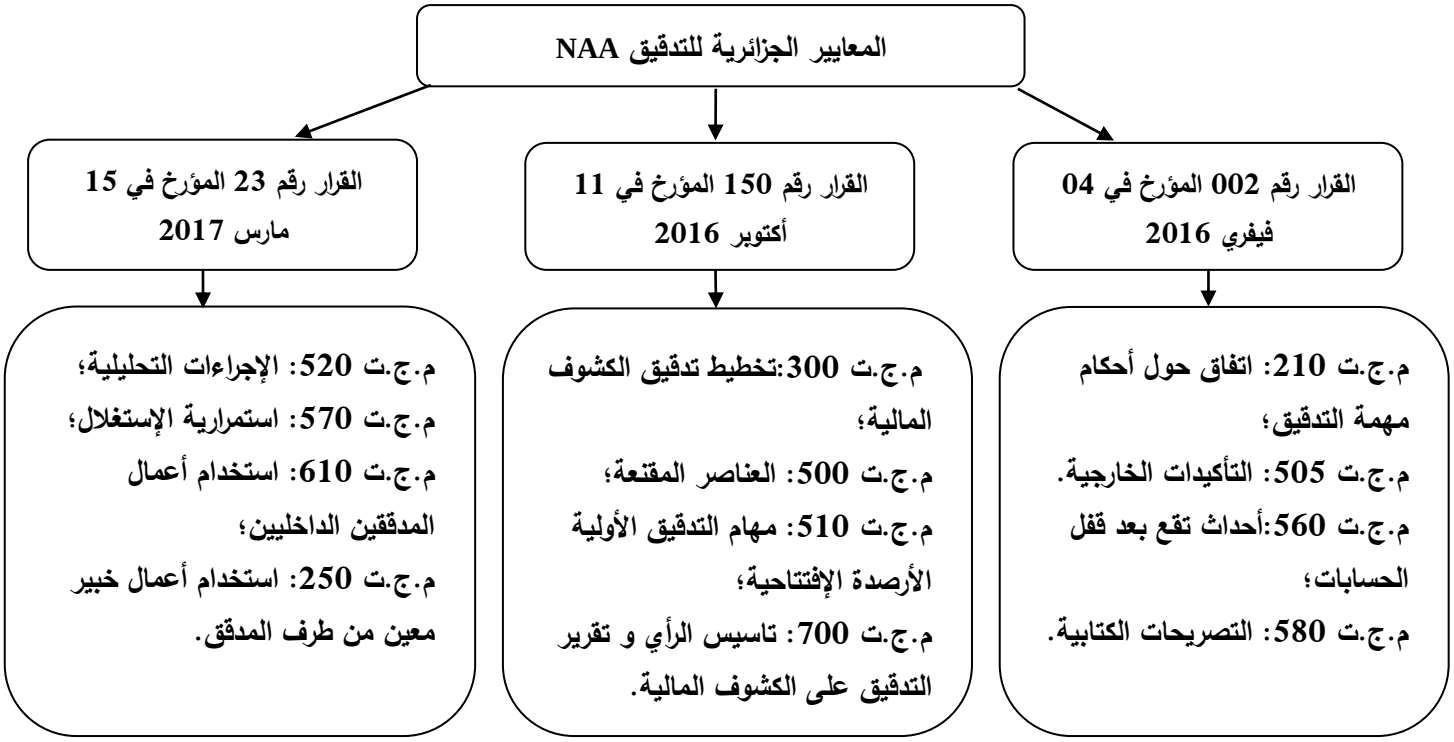
م.ج.ت 570: استمرارية الاستغلال؛

م.ج.ت 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين؛

م.ج.ت 250: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

هذه المعايير تمتل المبادئ التي يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها عند القيام بمهنته من أجل إعداد تقارير ذات جودة و ذات شفافية ،للمساهمة في تشجييع المستثمرين وكذا ضمان للمساهمين لمراقبة أموالهم.ويمكن تلخيص القرارات الثلاثة السالفة الذكر في الشكل التالي:

الشكل رقم(1-3):يوضح المعايير الجزائرية للتدقيق



المصدر : من إعداد الطالبين بناءا على المعايير الجزائرية للتدقيق **(NAA)**

ثالثا: أوجه الاختلاف بين معايير تقارير محافظ الحسابات NRCAC والمعايير الجزائرية للتدقيق NAA :نذكر بعضها في الجدول التالي :

الجدول رقم(1-2):أوجه الإختلاف بين NRCAC و NAA

أوجه الإختلاف	معايير تقارير محافظ الحسابات (NRCAC)	المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)
من حيث جهة الإصدار	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمحاسبة	المجلس الوطني للمحاسبة
من حيث المصدر	مستمدة من**GAAS**	مستمدة من **ISA**
من حيث تاريخ الإصدار	في فترة واحدة	على ثلاث دفعات
من حيث الوظيفة	تهتم بتقارير محافظ الحسابات	تهتم بالمهنة ككل
من حيث الإلزام	إلزامية	غير إلزامية
من حيث التدقيق	التدقيق القانوني	تدقيق داخلي ،تدقيق خارجي
من حيث العدد	15معيارا	12 معيارا
من حيث المرجعية القانونية	القانون التجاري و قانون المحاسبة	قانون المهنة

المصدر:من إعداد الطالبين بناءا على معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

لقد تناول بعض الباحثين موضوع دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ،وكذا معايير تقارير محافظ الحسابات كمتغيرات للدراسة ،منها ما هو على شكل رسائل جامعية ،أو أوراق عمل أو مقالات، وفيما يلي نستعرض بعض الدراسات العربية والأجنبية التي لها علاقة بالموضوع.

المطلب الأول: الدراسات الوطنية والعربية

أولاً: الدراسات الوطنية:

1.1. دراسة خديجة شنيني بعنوان "**دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات**"، دراسة حالة "شركة ذات الأسهم" واحات الجبس غرداية.

الدراسة عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص مالية المؤسسة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2017/2016.

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على محتوى التقارير الخاصة الناتجة عن عملية المراجعة الخارجية في الجزائر، خصوصاً بعد صدور معايير تقارير محافظ الحسابات الجزائرية، كما هدفت إلى التعريف بالمبادئ وتحديد كيفيات التنفيذ المتعلقة بشكل التقارير ومضمونها، حيث يحتوي التقرير النهائي لمحافظ الحسابات نوعين من التقارير : التقرير العام ومجموعة من التقارير الخاصة التي كانت محور بحثنا حيث تمثلت إشكالية بحثنا في " ما هو دور محافظ الحسابات في تشكيل وإعداد التقارير الخاصة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟" وسعيا منا للإجابة على الإشكالية تطرقنا إلى لمحة حول التدقيق والإطار القانوني والتنظيمي لمحافظة الحسابات في الجزائر، ثم تناولنا التقارير الخاصة في الجزائر ومعايير إعدادها فضلا عن دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة وفق ما تتطلبه هذه المعايير.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها، ضرورة تقيد والتزام محافظ الحسابات بما ورد في القوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المتعلقة بمجال التدقيق عند إعداد التقارير الخاصة، من أجل الحصول على تقارير خاصة ذات جودة ومصداقية.

تناولت هذه الدراسة دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات، إلا أن دراستنا ركزت على دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات (NRCAC).

2.1. دراسة بسمة ملواح، بعنوان "**مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 01/10 والممارسة الميدانية "دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة والوادي2016**".

الدراسة عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016/2015.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر وذلك من خلال تقييم مدى التزام محافظ الحسابات بمسؤولياته المهنية، وتسليط الضوء على أهم جوانب الموضوع ومعرفة ما جاء به القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. وكانت الإشكالية المطروحة "ما مدى مقاربة الواقع العملي لمسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر لما هو محدد في القانون المنظم للمهنة؟ وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استبيان وزع على عينة عشوائية متمثلة في محافظي الحسابات والمهتمين بالموضوع وإدخال المعلومات المتحصل عليها في برنامج Spss من أجل معالجتها للوصول إلى النتائج المرجوة.

كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ✓ مسؤوليات محافظ الحسابات موضحة في القانون المهني 1/10 وفق ثلاث مسؤوليات المسؤولية المدنية؛ المسؤولية التأديبية (المهنية)؛ المسؤولية الجزائية؛
- ✓ جهل أغلب المهنيين للمسؤوليات الموكلة على عاتقهم نظراً لضعف التكوين وتحسين المستوى؛
- ✓ عدم قيام الهيئة المنظمة للعمل المحاسبي ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة في القيام بدوره من خلال عمليات التحسين والرسكلة؛
- ✓ يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛
- ✓ يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

3.1. دراسة نسرين حشيشي، بعنوان "دور **محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية "دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات**".

الدراسة عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية المحاسبية، تخصص التدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011.

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة، والدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وإلى مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث

إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية، حيث كانت الإشكالية المطروح يتمثل في "كيف يساهم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟".

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- ✓ على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية، وإعداد التقرير كمرحلة النهائية تبين نتائج التدقيق؛
- ✓ يهدف التدقيق الخارجي على اكتشاف نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي مدى فعاليتها، وهذا ما يؤدي إلى تحديد درجة الدقة على البيانات المالية، وتحديد الاختبارات والفحوصات التي يجرها محافظ الحسابات بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات للتأكد من صحة القوائم المالية؛
- ✓ يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام، وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طرق أسئلة والحصول على أجوبة عليها من خلال طرق وأساليب؛
- ✓ إن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكلتها وأسبابها وطرق علاجها، من خلال هذا البحث ظهر أن مشكل محافظي الحسابات يواجهون في عملهم مشاكل عديدة أبرزها ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركة التي يقوم محافظ الحسابات بتقييمها.

تختلف هذه الدراسة عن دراستنا أن هذه الدراسة تطرقت لدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، إلا أن دراستنا هدفت إلى إبراز دوره في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات (NRCAC).

4.1. دراسة بن يحي علي بن صالح، **بعنوان "دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني " دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة F.B.K للسنة المالية 2015.**

الدراسة عبارة عن مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية علوم التسيير، جامعة غرداية ، 2016/2015.

تتمثل إشكالية البحث في " ما مدى مساهمة معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني ؟ وللإجابة على الإشكالية قام الباحث بتقسيم دراسته إلى فصلين، تناول الفصل الأول الأدبيات النظرية و التطبيقية المتعلقة بالتدقيق، محافظ الحسابات و جودة التدقيق القانوني، أما الفصل الثاني، فقام الباحث بمحاولة وضع نموذج للتقارير في ظل احترام معايير تقارير محافظ الحسابات ،يهدف الباحث من خلال دراسته إلى تحقيق جملة من الأهداف من بينها: التعرف على معايير التقارير المتعلقة

بمحافظ الحسابات و محاولة إعداد تقارير نموذجية للتدقيق القانوني في المؤسسة محل الدراسة في ظل احترام معايير تقارير محافظ الحسابات.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج:

- ✓ التدقيق القانوني مهمة يقوم بها مهني (محافظ الحسابات) مستقل يتمتع بالكفاءة و الخبرة اللازمة؛
- ✓ الالتزام بالتنظيمات و المعايير المتعلقة بالتدقيق من العوامل المساهمة في رفع جودة التدقيق القانوني؛
- ✓ التقارير المعدة وفقا للمعايير المطلوبة تقدم معلومات ذات أهمية و تفيد الغدارة و تزيد من ثقة المساهمين؛
- ✓ يخلص محافظ الحسابات في نهاية مهمة التدقيق القانوني إلى إعداد تقارير ملتزما بمعايير تقارير محافظ الحسابات وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق.

ثانياً: الدراسات العربية

1.2. دراسة إياد سعيد محمود الصوص، بعنوان "**مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي في البنوك العاملة في فلسطين من وجهة نظر المدققين الداخليين ومدققي الحسابات الخارجيين ومفتشي سلطة النقد على تلك البنوك، ولتحقق هذا الهدف اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لملائمته لطبيعة الدراسة، حيث تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة المكون من مدققي الحسابات الداخليين وعددهم 57 ومدققي الحسابات الخارجيين وعددهم 25 ومفتشي سلطة النقد الفلسطينية وعددهم 20.

وكان من أهم نتائج الدراسة أنه يتوفر بشكل عام في أعضاء لجان المراجعة الخصائص اللازمة لممارسة دورها بفاعلية في دعم التدقيق الداخلي والخارجي مع وجود التزام إلى حد ما بتطبيق المهام والمسؤوليات المحددة حسب اللوائح والتعليمات، بالإضافة إلى وجود آليات عمل معينة تقوم بها لجان المراجعة في البنوك أثناء تنفيذ مهامها.

2.2. دراسة حسام سعيد أبو وطفة، بعنوان "**دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)**" رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقات التأثيرية لدور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية، ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية وهي دراسة وتحليل أثر تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية وأهمية ذلك في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية وكذا دراسة وتحليل أثر تقييم العمليات التشغيلية كأحد مجالات مساهمة المراجعة الداخلية وأهمية ذلك في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية، حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة أعدت خصيصا لهذا الغرض، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة وهم المراجعين الداخليين العاملين في الشركة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، حيث تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: أن هنالك دور ملموس لوظيفة المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية، وأن عمل المراجعة الداخلية يرتكز على عناصر أساسية على أساسها يتحدد درجة تأثيرها في الاستثمارات المالية والمتمثلة في استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وجودة أداء عمل المراجع الداخلي، كذلك فإن تواجد التنظيم الإداري والمهني المتكامل والذي يشتمل على وجود مجلس الإدارة وإدارة المراجعة الداخلية يساهم بشكل رئيسي في تحسين كفاءة وفاعلية هذه الاستثمارات.

3.2. دراسة حسين أحمد دحدوح، بعنوان "**دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008.

هدفت الدراسة إلى التعرف على الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة وتؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات وفعاليتها، وتحقيقاً لهذا الهدف تم استعراض مفهوم لجنة المراجعة ومقوماتها ومهامها، فضلا عن التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومكوناته وأهميته بحسب المعايير المهنية.

ولتحقيق أهداف البحث اعتمد الباحث على استبانة وزعت على عينة من الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، وعينة أخرى من مراجعي الحسابات الخارجيين على هذه الشركات، وقد تضمنت الاستبانة الأنشطة التي يمكن أن تمارسها لجنة المراجعة وتسهم في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من الأنشطة تمارسها لجنة المراجعة وتؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها من وجهة نظر عينتي الدراسة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (**JonasTritschler**) بعنوان:

Audit Quality Association between published reporting errors and Audit firm characteristics

" **جودة التدقيق، العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة وخصائص شركات المراجعة– للشركات العمومية الألمانية خلال الفترة 2006 إلى غاية 2012**"، **أطروحة دكتوراه، جامعة إنسبورك، النمسا، 2013.**

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة كأساس لقياس جودة التدقيق وخصائص شركات المراجعة، كما تقترح الدراسة مؤشر لقياس جودة المراجعة، ولاختبار هذه العلاقة تم بناء نموذج الانحدار والارتباط الخطي اعتمادا على البيانات المالية للشركات العمومية الألمانية خلال الفترة 2006 إلى غاية 2012، حيث تم الاستعانة بالتقرير المشترك للاتحادية الألمانية للرقابة المالية (رقابة المؤسسات العمومية) وفريق إنفاذ الإبلاغ المالي (مراقبة المؤسسة المدرجة لمدى تنفيذها للمعايير المحاسبية الدولية)، هذه المؤسسات تخضع لتدقيق أكبر سبع شركات للتدقيق في ألمانيا.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ❖ نسبة المراجعين المعتمدين (عدد المراجعين المعتمدين على عدد الموظفين في شركات المراجعة) له علاقة عكسية بمعدل فشل مراجع الحسابات، بمعنى كلما كان عدد المراجعين المعتمدين قليل مقارنة بإجمالي الموظفين في شركة المراجعة كلما أدى ذلك إلى تدني جودة المراجعة؛
- ❖ انخفاض سنوات الخبرة يؤدي إلى ارتفاع معدل فشل المراجعة (علاقة عكسية) وبالتالي تدني جودة المراجعة؛
- ❖ دوران الموظفين في شركة المراجعة له علاقة مباشرة بمعدل فشل المراجعة ،أقل تواترا لمراجعي الحسابات يؤدي إلى انخفاض معدل فشل المراجعة وبالتالي ارتفاع جودة المراجعة.
- ❖ هذا ويلاحظ من خلال هذه الدراسة تناولها لموضوع التدقيق والتقارير وتطرقها إلى قياس جودة التدقيق من خلال اختبار العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة ثم بناء نموذج الانحدار والارتباط الخطي اعتمادا على البيانات المالية للشركات العمومية الألمانية خلال الفترة 2006 إلى غاية 2012، أما هذه الدراسة فتناولت دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات.

2. دراسة **(Arena)** سنة 2006 بعنوان:

"Internal Auditing in Italian organizations: A multiple case study "

"**التدقيق الداخلي في المنظمات الإيطالية: دراسة حالات متعددة**"

هدفت الدراسة إلى وصف الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية في ستة شركات إيطالية وتحري وتحليل أثر التعليمات المشرعة عليها، بدراسة مقارنة بين أقسام المراجعة الداخلية في هذه الشركات الستة، وإجراء المقابلات مع مدراس المراجعة الداخلية في هذه الشركات والاطلاع على عينات من تقارير المراجعة الداخلية والوثائق العامة والتعليمات الداخلية المتعلقة بالحوكمة فيها.

توصلت الدراسة إلى وجود تنوع كبير بين الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية وكذلك ركزت الدراسة على الضغوط المؤسساتية التي يتعرض لها المراجعون الداخليين وقدمت الدراسة دليلاً إضافياً على تأثير العوامل الأخرى على تطور أداء أقسام المراجعة الداخلية حيث يوجد في إيطاليا ثلاثة نماذج من الشركات، النموذج الأول هو تلك الشركات التي لا يوجد بها قسم مستقل للمراجعة الداخلية ولكن يوجد بها نظام للرقابة الداخلية كأحد المتطلبات القانونية، أما النموذج الثاني فهو شركات يوجد بها قسم مستقل للمراجعة الداخلية ولكن ينحصر دورها في مراجعة الالتزام بالقواعد والإجراءات وهذه الشركات أشارت فيها المقابلات إلى وجود مدى كبير من الضغوط المؤسساتية، أما النموذج الثالث فهو الشركات التي لا يتعدى دور المراجعة الداخلية فيها الرقابة على القوائم المالية واختبارات الالتزام بالقواعد والإجراءات إلى العمليات الإدارية بمراحلها وأنواعها ومستوياتها المختلفة وأظهرت المقابلات في هذه الحالة أن العوامل المؤثرة على تطور أداء أقسام المراجعة الداخلية.

3. دراسة **(Leung , Philomena)** سنة 2003 بعنوان:

" The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management in Australia "

"**دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات وإدارتها في أستراليا**"

هدفت الدراسة على التعريف وتحديد هياكل المسؤولية وأهداف المراجعة الداخلية في المنظمة الاسترالية وتحديد دورها في حكومة هذه المنظمات ودراسة الوضع الإداري والتنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية وتقديم توصيات حول تعزيز فاعلية المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات ودعم الإدارة السليمة، كذلك دراسة المؤهلات العلمية للمراجعين الداخليين والمسؤولين عنهم، ودراسة خط التقرير الخاص بهم.

وتوصلت الدراسة النتائج التالية:

- ✓ تزايد أهمية المراجعة الداخلية على الصعيد المهني والأكاديمي؛
- ✓ المراجعين الداخليين أكثر تركيزا على نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وقادرين على ممارسة أعمالاً مختلفة ومتنوعة من الأنشطة؛

- ✓ هناك تضارب في خطوط التقرير وأن المراجع الداخلي في مجال حوكمة الشركات لا زال غير محدد بدقة في الشركات الاسترالية.

وأوصت الدراسة بتعزيز هذا الدور عبر ميثاق المراجعة الداخلية ومعايير أكثر صرامة لحوكمة الشركات وإعادة الاعتبار للمهارات والخبرات في اختيار الموظفين الذين يقومون بمهمة المراجعة وزيادة حدة التنافس بينهم.

المطلب الثالث : المقارنة بين الموضوع محل الدراسة و الدراسات السابقة:

أولا: المقارنة بين الموضوع محل الدراسة والدراسات السابقة المحلية:

1.1. دراسة "**شنيني خديجة**" تناولت هذه الدراسة دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات،واتبعت دراسة حالة لمؤسسة الجبس ومحاولة صياغة التفارير الخاصة إلا أن دراستنا ركزت على دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات (NRCAC) مع اتباع المنهج الوصفي التحليلي مع التركيز على معيار رقم 07 الخاص بالرقابة الداخلية .

2.1. دراسة "**بسمة ملواح**" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر وذلك من خلال تقييم مدى التزام محافظ الحسابات بمسؤولياته بصفة عامة غير أن دراستنا اهتمت بدراسة دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات وهذه من أهم المسؤوليات وتشابهت الدراستان في المنهج المتبع (المنهج الوصفي التحليلي) مع اتباع الدراسة الأولى أسلوب الإستبيان.واختلفت الدراستان في الحدود الزمانية و المكانية لحدود الدراسة.

3.1. دراسة "**نسريين حشيشي**" تختلف هذه الدراسة عن دراستنا أن هذه الدراسة تطرقت لدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ،دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات، إلا أن دراستنا هدفت إلى إبراز دوره في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات (NRCAC) وتقييمه لنظام الرقابة الداخلي لمؤسسة كهرباء و الطاقات المتجددة SKTM.حيت تشابهت الدراستان في المنهج المتبع للدراسة واختلفتا في الحدود المكانية و الزمانية للدراسة .

4.1. دراسة "**بن يحي علي بن صالح**" بعنوان "دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني " دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة F.B.K، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على معايير التقارير المتعلقة بمحافظ الحسابات و محاولة إعداد تقارير نموذجية للتدقيق القانوني في المؤسسة محل الدراسة في ظل احترام معايير تقارير محافظ الحسابات، إلا أن دراستنا ركزت على دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة في ظل معايير إعداد التقارير وقمنا بمحاولة صياغة تقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لسنة 2016 و تقييمه استنادا على تقرير سنة 2015.

ثانيًا :المقارنة بين الموضوع محل الدراسة والدراسات السابقة الأجنبية:

1.2. بين الموضوع محل الدراسة و الدراسات السابقة باللغة العربية:

أ) دراسة "**إياد سعيد محمود الصوص**"، من أهم نتائج الدراسة أنه يتوفر بشكل عام في أعضاء لجان المراجعة الخصائص اللازمة لممارسة دورها بفاعلية في دعم التدقيق الداخلي والخارجي مع وجود التزام إلى حد ما بتطبيق المهام والمسؤوليات المحددة حسب اللوائح والتعليمات، بالإضافة إلى وجود آليات عمل معينة تقوم بها لجان المراجعة في البنوك أثناء تنفيذ مهامها.هذه الخصائص والالتزامات الواجب توفرها في محافظ الحسابات في عمله وخاصة في تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة.

ب) دراسة "**حسام سعيد أبو وطفة**" وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: أن هنالك دور ملموس لوظيفة المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية، وأن عمل المراجعة الداخلية يرتكز على عناصر أساسية على أساسها يتحدد درجة تأثيرها في الاستثمارات المالية والمتمثلة في استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وجودة أداء عمل المراجع الداخلي، كذلك فإن تواجد التنظيم الإداري والمهني المتكامل والذي يشتمل على وجود مجلس الإدارة وإدارة المراجعة الداخلية يساهم بشكل رئيسي في تحسين كفاءة وفاعلية هذه الاستثمارات، غير أن دراستنا ركزت على دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة.

ت) دراسة "**حسين أحمد دحدوح**" خلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من الأنشطة تمارسها لجنة المراجعة وتؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها من وجهة نظر عينتي الدراسة. وركزت دراستنا على دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلي.

2.2. بين الموضوع محل الدراسة و الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

أ) دراسة **(JonasTritschler)**، هذه الدراسة تناولت موضوع التدقيق والتقارير وتطرقها إلى قياس جودة التدقيق من خلال اختبار العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة ثم بناء نموذج الانحدار والارتباط الخطي اعتمادا على البيانات المالية للشركات العمومية الألمانية خلال الفترة 2006 إلى غاية 2012، أما هذه الدراسة فتناولت دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات.

ب) دراسة **(Arena)** هدفت الدراسة إلى وصف الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية في ستة شركات إيطالية وتحري وتحليل أثر التعليمات المشرعة عليها، بدراسة مقارنة بين أقسام المراجعة الداخلية في هذه الشركات الستة، وإجراء المقابلات مع مدراس المراجعة الداخلية في هذه الشركات والاطلاع على عينات من تقارير المراجعة الداخلية والوثائق العامة والتعليمات

الداخلية المتعلقة بالحوكمة فيها، وتطرقت دراستنا إلى تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة في ظل معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات الجزائرية.

ت) دراسة (**Leung Philomena**) هدفت الدراسة على التعريف وتحديد هياكل المسؤولية وأهداف المراجعة الداخلية في المنظمة الاسترالية وتحديد دورها في حكومة هذه المنظمات ودراسة الوضع الإداري والتنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية وتقديم توصيات حول تعزيز فاعلية المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات ودعم الإدارة السليمة، كذلك دراسة المؤهلات العلمية للمراجعين الداخليين والمسؤولين عنهم، ودراسة خط التقرير الخاص بهم. وتطرقت دراستنا إلى تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة في ظل معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات الجزائرية.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى مفاهيم و عموميات حول كل من محافظ الحسابات، ونظام الرقابة الداخلية، ومعايير تقارير محافظ الحسابات وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق، كما تطرقنا إلى بعض الدراسات السابقة التي تندرج في هذا السياق، حيث أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية و المالية للمؤسسة و إعطاء رأي فني محايد عن طريق إعداده لتقارير وفق معايير إعداد التقارير التي تتكفل بإصدارها جهات مختصة.

نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة يمثل جزء لا يتجزأ من نظام هاته الأخيرة فهو يساعدها على تنظيم وتوجيه نشاطاتها لتحقيق أهدافها المسطرة، حيث يقوم محافظ الحسابات بفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعماله مجموعة من الأدوات وفق خطة منهجية معدة مسبقا ثم إعداده لتقرير حول نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة حسب معيار رقم7 (NRCAC 7) الذي يبين فيه درجة نجاح المؤسسة في تطبيقه ومدى فعاليته و العمل على تصحيح الإختلالات من خلال الخدمات الاستشارية التي يقدمها إلى الجهات المسؤولة في المؤسسة.

الفصل الثاني: الجانب التطبيقي

" شركة الكهرباء والطاقات المتجددة – غرداية"

تمهيد :

في الجانب النظري قمنا بالتعريف بصفة عامة لمحافظ الحسابات وما يضبط هذه المهنة من الناحية القانونية ،وكذا نظام الرقابة الداخلية واهم مقوماته ومحاولة ربط العلاقة بين محافظ الحسابات والدور الذي يلعبه في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات الجزائرية ،وتم أيضا التطرق للدراسات السابقة والإختلاف بينها و بين موضوعنا .

وعليه محاولة منا إسقاط الجانب النظري على التطبيقي قمنا بدراسة ميدانية في شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM غرداية ،حيث تعتبر من كبريات الشركات الجزائرية في مجال إنتاج الكهرباء باستعمال الطاقات المتجددة .

حيث قمنا بإعطاء لمحة شاملة عن الشركة محل الدراسة و إعداد تقارير لسنة 2016 ،وتحليل تقارير كل من سنة 2015 و سنة 2016 ،ومعرفة مدى تطبيق محافظ الحسابات لمعايير إعداد تقارير محافظ الحسابات و كذا إعداد تقرير حول نظام الرقابة الداخلية.

بناءا على ماسبق ،قمنا بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين :

- المبحث الأول: لمحة عامة عن شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM.غرداية.
- المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM.غرداية.

المبحث الأول: لمحة عامة عن شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM. غرداية.

مهدت الجزائر لدينامكية الطاقة الخضراء بإطلاق برنامج طموح لتطور الطاقات المتجددة والفعالية الطاقوية ،تستند رؤية الحكومة الجزائرية إلى إستراتيجية تتمحور حول تثمين الموارد التي لا تنضب مثل الموارد الشمسية واستعمالها لتنويع مصادر الطاقة وهذا لإعداد جزائر الغد ،وبفضل إدماج بين المبادرات والمهارات تعتزم الجزائر الدخول في عصر الطاقة الجديدة المستدامة[1].

المطلب الأول: تقديم شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM

شركة الكهرباء و الطاقات المتجددة **(SKTM spa)** هي شركة ذات أسهم حسب القانون الجزائري حيث أنشئت في أفريل 2013 متخصصة في إنتاج الكهرباء عبر الوقود الاحفوري (غاز ،وقود) في مناطق الشبكة المعزولة بالجنوب الجزائري و إنتاج الكهرباء عبر الوسائط المتجددة عبر كامل أنحاء الوطن. حيث يقع المقر الرئيسي لشركة الكهرباء و الطاقات المتجددة في نهج القدس سيدي اعباز ،دائرة بنورة ولاية غرداية.

- ✓ يقدر رأس مالها ب 38700000000 دج المكتتب بالكامل لمجمع سونلغاز(100%).
- ✓ يقدر عدد عمالها ب 1374 عامل حيث يمثل العنصر النسوي 5.53% .

يعود إنشاء شركة الكهرباء و الطاقات المتجددة إلى إعادة هيكلة الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء **(SPE spa)** والتابعة لنفس المجمع لتصبح مختصة في الإنتاج على مستوى الشبكة المترابطة وبالتالي حصلت شركة كهرباء طاقات متجددة من هذه العملية على 26 مركز متكونة من مراكز انتاج الكهرباء عبر الديزل و عبر توربين غاز على مستوى 06 ولايات هي: المنيعة ،بشار، تندوف، ادرار، تمنراست واليزي. تقوم على تسيير هذه المراكز وحدتين جهويتين: وحدة الانتاج للجنوب الشرقي USPE ومقرها في تقرت ،ووحدة الإنتاج للجنوب الغربي UPSO ومقرها في بشار .

وكان الغرض من إنشائها التنويع لمصادر الطاقة وضرورة الحد من الإحتباس الحراري وتطوير إستخدام الطاقة البديلة. واستخدام الطاقة النظيفة لم يعد مسألة اختيارية بل أصبحت مسألة هامة لدول العالم خصوصاً أن الجزائر من أكثر دول العالم التي لها إمكانيات ضخمة لتشغيل الطاقة الشمسية وطاقة الرياح التي تسمح لها بإنشاء مرافق كبيرة لإنتاج الكهرباء في مجال الطاقات المتجددة.

1- وثائق مقدمة من قبل الشركة2018.

أولاً: أسباب إنشاءها:

تم إنشاء شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM لمعالجة القضايا الإستراتيجية التي تتعلق بـ:

- ✓ التخصص في تسيير معدات الإنتاج المخصصة للشبكة المعزولة نظرا لخصوصية مناطق الجنوب من حيث الظروف المناخية القاسية وبعد المسافات ؛
- ✓ الوقوف على تطلعات سكان الجنوب من اجل الاستمرارية في التزود بالكهرباء ؛
- ✓ التوجه الاستراتيجي للدولة في تحقيق البرنامج الوطني الطموح في تطوير الطاقات المتجددة؛
- ✓ لابد من وجود إدارة جيدة لتنفيذ برنامج وطني طموح لتنمية الطاقات المتجددة، وتسليط الضوء على الإمكانيات الهائلة المتاحة لبلدنا؛
- ✓ لهذا الخيار أيضا ميزة تسمح للشركة بإنتاج الكهرباء والتركيز على التحديات الرئيسية.

ثانياً: الإنجازات والآفاق:

شاركت شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM منذ إنشائها جنباً إلى جنب مع الأعمال الأساسية الأخرى للشركات التابعة لمجمع سونلغاز ،وأيضا برنامج الطوارئ المبرمج من الحكومة لضمان صيف عابر عام 2013 دون حوادث تذكر وضمان جودة الخدمة لصالح سكان المناطق الجنوبية من البلاد.

وقد تزودت عام 2013 بكمية إضافية تقدر ب 121.3 ميغاوات: 101 ميغاوات في توربينات الغاز 20.3 ميغاوات في وحدات الديزل و22 ميغاوات من الطاقة تم استردادها عن طريق خطة الصيانة.

خفض هذا البرنامج القدرة الإجمالية للشبكات الجنوبية المعزولة إلى 336 ميغاوات ،في حين لم يتجاوز الحد الأقصى للطلب على الطاقة المقدر 20 ميغاوات ،والتي ضمنت صيفا من دون مشاكل في المناطق الجنوبية من البلد ،ومن المتوقع أن تستمر تغطية الحد الأقصى من الطلب على الطاقة لصيف عام 2014، وهذا من أجل تخزين طاقة إضافية تتمثل في 200.5 ميغاوات كإحتياط مستقبلي يستهلك في حالة الحاجة إليها.

وفي العام 2014 تكون قد انتهت من وضع 23 محطة للطاقة الشمسية الضوئية، وتقع في المرتفعات والمناطق الجنوبية من البلاد، والتكليف من المحطة التجريبية غرداية ،ومزرعة الرياح أدرار و10 محطات قياسات للأرصاد الجوية ، وفي نهاية سنة 2016 وصل عدد مراكز إنتاج الكهرباء بواسطة الطاقات المتجددة بالجزائر إلى 26 مركز بكامل الجاهزية للإستعمال.

لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM آفاق مستقبلية واسعة مستمدة من البرنامج الوطني للطاقات المتجددة والتي تعمل على تحقيقه وفقا لرؤى الحكومة الجزائرية والذي يسمح للجزائر بالدخول في عملية تنويع مصادر الطاقة ،يستهدف هذا البرنامج 28 جيقاواط في أفاق 2030 أين سيتم تصدير 10 جيقاواط نحو الخارج و12 جيقاواط للتنمية المحلية وذلك في حالة تحقق الشروط المعتمدة في هذه

التقديرات، يستهدف كذلك هذا البرنامج الوصول إلى 40% من الإنتاج الإجمالي للطاقة الكهربائية في الجزائر عبر الطاقات المتجددة بحلول 2030 و 40% من الطلب الصناعي الوطني على الكهرباء بحلول 2020 .

ثالثا: مهام شركة الكهرباء والطاقات المتجددة :

يمكن تلخيص مهام شركة الكهرباء والطاقات المتجددة كالتالي:

- ✓ إنتاج الكهرباء بالوسائط التقليدية باستعمال الوقود الاحفوري في المناطق التابعة للشبكة المعزولة وكذلك إنتاج الكهرباء عبر الوسائط المتجددة عبر الوطن؛
- ✓ تطوير المنشآت القاعدية لإنتاج الكهرباء في الشبكة المعزولة في الجنوب مع أعمال الهندسة والصيانة؛
- ✓ تسويق الطاقة المنتجة لمؤسسات التوزيع SD ؛
- ✓ الالتزام بكل العمليات بغض النظر عن طبيعتها سواء كانت مالية ،تجارية ،صناعية ،مدنية أو عقارية متعلقة بالهدف الاجتماعي للشركة في إطار سياسة الدولة اتجاه السكان والعمل على تحفيز وضمان تطور هذه العمليات.

المطلب الثاني: تشخيص نظام الرقابة الإداري:

من اجل تشخيص نظام الرقابة الإداري قمنا بعرض الهيكل التنظيمي لشركة الكهرباء و الطاقات المتجددة و تحليل مختلف دوائر الهيكل التنظيمي:

أولا :الهيكل التنظيمي لشركة الكهرباء و الطاقات المتجددة SKTM:

1-1. **الهيكل التنظيمي:** لنظرا لحداثة إنشاء شركة كهرباء طاقات متجددة فإن هذه الأخيرة إلى حد اليوم تتبنى هيكل تنظيمي موروث من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء **SPE** في إنتظار المصادقة على مشروع الهيكل التنظيمي الجديد للشركة من طرف مجلس إدارة مجمع سونلغاز في السداسي الأول من 2018 والذي سيحدد بدقة المهام والمسؤوليات ومستويات الإدارة للشركة على هذا الأساس فان الهيكل التنظيمي الحالي هو على الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): الهيكل التنظيمي المؤقت لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة **SKTM**

المصدر: وثائق مقدمة من قبل الشركة2018

ثانيا : مهام ومسؤوليات المديرية العامة للهياكل لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM

ومن مهام ومسؤوليات المديرية العامة للهياكل نذكر ما يلي:

2-1. إدارة الموارد البشرية:

2-1-1. الواجبات:

- ✓ ضمان التسيير الإداري للموظفين في مقر المديرية العامة للشركة ؛
- ✓ ضمان التنظيم الإداري لكبار المديرين التنفيذيين وكبار المديرين؛
- ✓ تحليل تكاليف الموظفين: الرواتب، العمل الإضافي وتحليل حركات الموظفين؛
- ✓ تطوير واستغلال الرواتب؛
- ✓ ملف مراقبة وتحديد الموظفين؛
- ✓ التأكد من الإجراءات المتعلقة بإدارة الوظيفة للموظفين؛
- ✓ ضمان الحفاظ على السجلات الإدارية؛
- ✓ التأكد من العلاقة مع الوكالات الخارجية؛
- ✓ توفير العلاج للأعمال المتعلقة بطب العمال؛
- ✓ تشغيل أمانة لجنة التأديب؛
- ✓ التأكد من حفظ السجلات التنظيمية؛
- ✓ إعداد عناصر تتعلق بالترقيات والمكافآت.

حيث كان عدد العمال الإجمالي المحصى حتى تاريخ 2016/12/31 مقدرا بـ1374 عامل مقسمة إلى 381 إطار بمؤهل علمي ليسانس فما فوق (أي مؤهل علمي جامعي)، 705 بارع بمؤهل علمي تقني سامي وشهادة الدراسات العليا ،288 منفذ يضم كل المؤهلات التي هي أقل من التقني سامي حيث سجلت عملية توظيف العمال ارتفاعاً قدر بـ17.33% مقارنة بنسبة 2015 ،والجدول الآتي يوضح المقارنة بين سنة 2015 وسنة 2016.

الجدول رقم (2-1): يوضح مقارنة لعملية التوظيف في شركةSKTM بين سنة 2015 و2016

الفرع	2015	2016		الفرق
	الفعلي	المقدر	الفعلي	
مقر المديرية العامة للشركة غرداية	158	171	171	% 8.22
وحدة الإنتاج الجنوب الغربي تقرت	439	504	549	% 25.05
وحدة الإنتاج الجنوب الشرقي بشار	574	580	654	% 13.93
المجموع	1171	1255	1374	% 17.33

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على معلومات مقدمة من دائرة المالية و المحاسبة لشركة **SKTM** 2018

2-2. دائرة إدارة التنمية:

2-2-1. سياسات وإجراءات:

- ✓ تعيين تطوير سياسة الموارد البشرية والمهارات الإدارية (خطة العمل والأولويات)؛
- ✓ تحديد واقتراح وتطوير ممارسات الموارد البشرية والأدوات المرتبطة بها (وذلك بالتنسيق مع المجموعة)؛
- ✓ توفير القيادة وتنسيق أنشطة "تنمية الموارد البشرية" في الشركة بما يتفق مع أهداف الخطة الإستراتيجية للشركة والتطلعات الفردية للموظفين؛
- ✓ تنسيق جميع سياسات التوظيف، والتنقل والتدريب والتقييم في إتباع نهج شامل لتنمية المهارات وإدارة الأداء؛
- ✓ تشجيع تبادل أفضل الممارسات بين موظفي الموارد البشرية على عنصر تنمية الموارد البشرية.

2-3.دائرة الإدارة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير:

2-3-1. المهام والمسؤوليات:

- ✓ ضمان وإدارة المكاتب المحاسبية للشركة ؛
- ✓ إنتاج وتحليل البيانات والتوفيق بين جميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج؛
- ✓ معالجة ومراقبة الحسابات المحاسبية والجبائية؛
- ✓ تحليل الانحرافات بين التوقعات والإنجازات؛
- ✓ ضمان اللوائح المركزية؛
- ✓ إدارة التدفقات المالية؛
- ✓ مراقبة تنفيذ الشروط المصرفية؛
- ✓ ضمان توفير الأموال للوحدات اللامركزية من خلال خطابات الائتمان أو التحويل؛
- ✓ ضمان المطابقة اليومية للبنك والحركات البريدية؛
- ✓ إدارة العلاقات مع البنوك؛
- ✓ رصد ومراقبة المشاريع الاستثمارية الممولة؛
- ✓ إدارة العقود، الاقتراض وآجال السداد؛
- ✓ مراقبة وضمان سداد القروض من البنوك الوطنية أو الأجنبية؛
- ✓ تنفيذ وثيقة التأمين المحددة في العقد؛
- ✓ ضمان تسوية أقساط التأمين.

2-4.دائرة التسويق وإدارة العقود

2-4-1. الواجبات:

- ✓ المشاركة في تحديد القواعد والإجراءات وطريقة إعداد الموازنات السنوية والفصلية؛
- ✓ إبرام عقود إدارة SKTM مع وحدات الإنتاج؛
- ✓ تطوير الهياكل المعنية، أدوات التوجيه لدعم المبيعات (إعلانات، إشهار)؛
- ✓ وضع موازنات للمبيعات؛
- ✓ ضمان الرقابة الإدارية والدراسات التحليلية بجميع أنواعها على الربحية الاقتصادية من الأنشطة للشركة؛
- ✓ المشاركة في تحديد وتوقعات الميزانية؛
- ✓ المشاركة في تحديد والحفاظ على إجراءات إدارة الاستثمار.

2-5. دائرة الشؤون القانونية:

2-5-1. المهام والمسؤوليات:

- ✓ التحكم وضمان الامتثال بالقواعد القانونية للمحاسبة والإدارة والضريبة للشركة؛
- ✓ إجراء الاختبارات اللازمة على الوحدات اللامركزية لضمان حمايتها والحفاظ عليها؛
- ✓ التحقق من التطبيق السليم في مجال التمويل والمحاسبة والضرائب والأحكام القانونية واللوائح الداخلية والخارجية؛
- ✓ توفير أنظمة مخصصة أو مهام خاصة بتكليف من شركة SKTM؛
- ✓ إدارة العلاقات مع المراجعين؛
- ✓ تسهيل وتنسيق أنشطة التفتيش في شركة الكهرباء والطاقات المتجددة.

2-6.دائرة الهندسة:

2-6-1. المهام ومسؤوليات:

- ✓ قسم الهندسة هو المسؤول عن إدارة المشاريع (التصميم والسلوك و الاستقبال والتكليف)؛
- ✓ تنفيذ مشاريع البنية التحتية من وسائل إنتاج الطاقة؛
- ✓ إيجاد أفضل تقنية والجودة للمشروع؛
- ✓ تطوير المشاريع في مجال تمويل؛
- ✓ ضمان جودة التصميم والأداء الاقتصادي؛
- ✓ ضمان التطبيق الصارم لقواعد إدارة الاستثمار والأوامر المسيرة والعقود؛
- ✓ ضمان استمرارية تبادل الكفاءات وتنظيم نظام المعلومات، ولاسيما فيما يتعلق بسير العمل وإدارة النظام وإدارة السوق والاستثمار بين مختلف الشركات الأخرى التي تنتمي إلى مجمع سونلغاز وكذا من خارج المجمع .

حيث يتمثل نشاط سنة 2016 لهذه الدائرة كالأتي :

أ)- فيما يخص قسم الاستغلال:

يعد قسم الاستغلال في المؤسسة أهم قسم، حيث هو المحرك الأساسي والداعم الأكبر في نشاط المؤسسة ، حيث في نشاط 2016 حقق مايلي:

المفترض:

- ✓ الهدف المرجو تحقيقه من النشاط هو 80% على الأقل؛
- ✓ القيمة المحققة فعلياً في آخر السنة 2016 هي 81.30%؛
- ✓ الباقي الذي لم يحقق يخص مركزي بني عباس، بشار وتندوف ،حيث أجل إلى غاية 2018.

إنتاج الطاقة في محطات المصانع:

خلال سنة 2016 سجلت المؤسسة إنتاجاً كلياً مستحقاً بـ 1049.13 جيغاواط ،حيث يمثل 86.3% من الهدف السنوي المرجو من إنتاج الطاقة المتجددة.

بصفة عامة ما تحقق خلال سنة 2016 هو: 88.17% مقارنة بالهدف المسطر لنفس السنة والمقدر بـ 88.7% المعدل المحقق من الأهداف المسطرة يقدر بـ 99.4%.

ب)- فيما يخص وظيفة الصيانة:

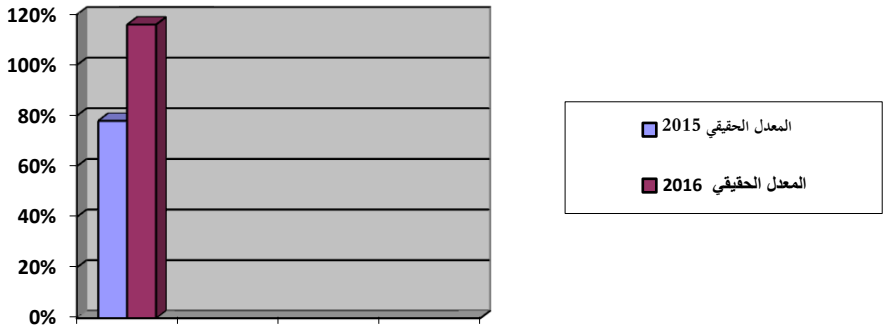
يُعد قسم الصيانة أساسيا نظراً لمجال نشاط الشركة، بحيث يعد عصب أساسي وحساس ومؤثر في تعظيم قيمة الشركة وتطورها، حيث في سنة 2016 ما تم إدراكه فعليا من خلال عمليات الصيانة قدر بـ 52 عملية، بينما ما كان مقدراً خلال نفس السنة بـ 45 عملية، أي بمعدل 155.55% مقارنة بالهدف السنوي و الجدول الأتي يوضح ذلك بالتفصيل :

الجدول رقم (2-2):يوضح الإنجاز الفعلي لعمليات الصيانة سنة 2016 مقارنة 2015

نوع العملية	2015			2016			الفرق 2015. 2016
	المحقق	المقدر	المعدل الحقيقي	المحقق	المقدر	المعدل الحقيقي	
مراجعة عامة	18	08	% 225	27	17	%159	% -66
مراجعة جزئية	12	26	% 46	20	21	% 95	% 49
مفتشية الجزء الساخن	00	05	% 00	05	05	% 100	% 100
إصلاحات عامة/ توربين غاز	02	02	% 100	00	02	% 0	% -100
المجموع	**32**	**41**	**% 78**	**52**	**45**	**% 116**	/

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على معلومات مقدمة من دائرة المالية والمحاسبة SKTM 2018.

الشكل رقم (2-2): الإنجاز الفعلي بالنسب لعمليات الصيانة خلال سنتي 2015 و2016 .



المصدر:من إعداد الطالبين بناءاعلى معلومات مقدمة من دائرة المالية والمحاسبة SKTM،2018.

ج)- فيما يخص الاستثمار:

بما أن نشاط المؤسسة يتمثل في إنتاج الكهرباء باستعمال مختلف الوسائل المذكورة سابقاً، حيث أن نشاطها موزع على مختلف الوحدات شرقاً وغرباً على مستوى التراب الجنوبي لأرض الوطن والتي تحتوي على محركات عملاقة،حيث تعتبر استثماراً بحد ذاته، وكان نشاط المؤسسة لسنة 2016 من ناحية الاستثمارات الثابتة كالآتي:

ما صرف على الاستثمارات فعلياً سنة 2016 يقدر بـ 280000 34113 دج ، أي بمعدل 31 % من ماهو مقدر للاستثمارات في ذات السنة 000 018 908 108 دج . والجدول أدناه يوضح حجم الإستثمار الفعلي سنة 2016 مقارنة مع ما حقق فعليا سنة 2015.

الجدول رقم (2-3):يوضح حجم الإستثمار الفعلي سنة 2016 مقارنة بسنة 2015. **(الوحدة: 10^3 دج)**

البيان	المحقق سنة 2015	ميزانية 2016		
		المقدر	الفعلي	النسبة الفعلية
دراسات	-	643000	-	-
برامج معلومات	-	-	-	-
تحسين التأهيل المركزي	235022	3447268	(128755)	-3.73%
مراكز الديزل	7164867	26299000	3132695	11.91%
مراكز توربينات الغاز	8043469	19052532	1121110	5.88%
مراكز الطاقة الشمسية و الطاقات المتجددة	37781589	45000000	28340246	62.98%
تمديد تقوية المحطات الفرعية ذات الجهد العالي	-	2400000	-	-
معدات بديلة	578860	6847555	964241	14.08%
أثاث و معدات مكتب	4832	10294	7297	70.89%
معدات حاسوب	8691	110000	58652	53.32%
اقتناء آلات و مركبات	57400	644000	48755	7.57%
اقتناء أدوات	7773	196410	2347	1.19%
معدات مختلفة	64441	819560	37469	4.57%
بنية تحتية	61620	3178699	523680	16.47%
تخطيطات مختلفة	-	439700	5543	1.26%
المجموع	**54008566**	**108908018**	**34113280**	**31.32%**

المصدر:من إعداد الطالبين بناءا على معلومات مقدمة من دائرة المالية والمحاسبة بشركة SKTM،2018.

2-7. دائرة أنظمة المعلومات:

2-7-1. مهام ومسؤوليات:

- ✓ تطوير المهارات الهندسية؛
- ✓ دراسة آفاق تطوير التكنولوجيا في قطاع الطاقات المتجددة؛
- ✓ هندسة التصميم وتفصيل محطات توليد الطاقة الكهربائية الضوئية؛
- ✓ إستعمال نظام معلوماتي حديث ومتطور وسهل الاستعمال؛
- ✓ تدريب المستخدمين على أنظمة الإعلام الآلي؛
- ✓ ضمان جودة تصميم الدراسات العامة والدراسات الهندسية والكهربائية والميكانيكية والعمليات المتعلقة بالخلايا الكهروضوئية، وطاقة الرياح؛
- ✓ السهر على تسهيل تمويل المشاريع الإلكترونية؛
- ✓ إتباع التقنيات الجديدة والتشجيع على العمل بها.

ث) تحديث أنظمة المعلوماتية (نظام Hissab[1]، و نظام Malia[2]).

1- انظر الملحق رقم 01.

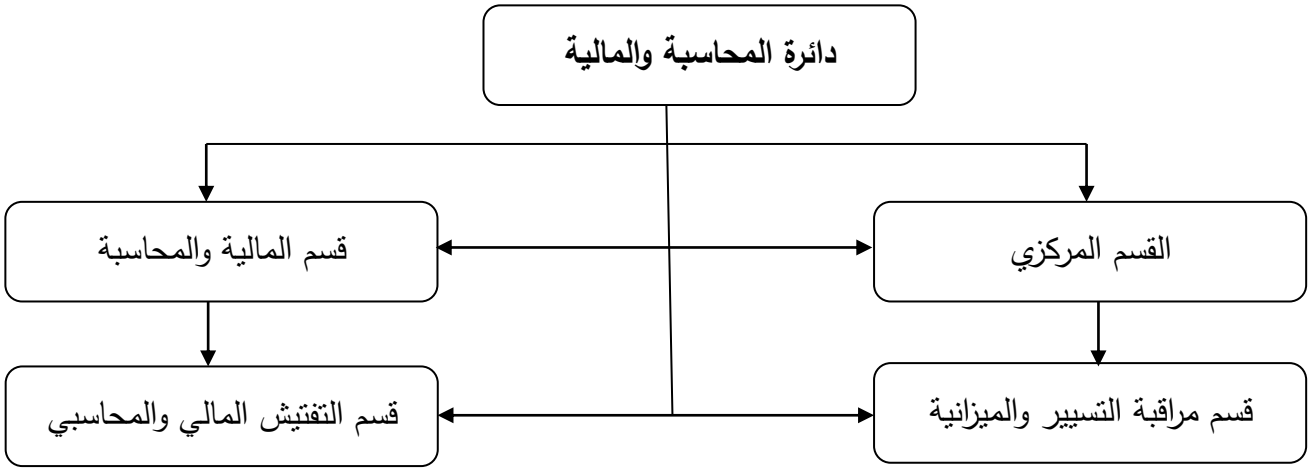
2- انظر الملحق رقم 02.

المطلب الثالث: تشخيص نظام الرقابة الداخلي المحاسبي

من اجل تشخيص نظام الرقابة الداخلي المحاسبي قمنا باستعراض الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية ،والذي يعتبر مؤقتا كونه مستخرج من الهيكل التنظيمي الكلي للشركة ،وكذا تحليل هذه الدائرة (دائرة المحاسبة والمالية) وعلاقتها بمختلف دوائر ومصالح الشركة.

أولاً: الهيكل التنظيمي المؤقت لدائرة المحاسبة والمالية

الشكل(2-3): الهيكل التنظيمي المؤقت لدائرة المحاسبة والمالية لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة



المصدر: وثائق مقدمة من دائرة المالية والمحاسبة لشركة SKTM، 2018.

تحتوي دائرة المحاسبة والمالية في شركة الكهرباء و الطاقات المتجددة على اربع مكاتب اساسية متمثلة في القسم المركزي، قسم المالية والمحاسبة، قسم مراقبة التسيير والميزانية وقسم النفتيش المالي و المحاسبي.

ثانياً: النظام المحاسبي في شركة الكهرباء والطاقات المتجددة

هو مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تتم فيها تبويب ومعالجة البيانات لمختلف الدوائر التي تتمثل في الأحداث الاقتصادية المالية وتسجيلها في يوميات والدفاتر لإنتاج معلومات متمثلة في القوائم المالية.

2-1. علاقة دائرة المحاسبة والمالية بمصلحة الإستغلال:

تقوم مصلحة الإستغلال بإرسال البيانات لدائرة المحاسبة والمالية والمتمثلة في:

- ✓ فاتورة بيع الكهرباء لسونلغاز؛
- ✓ فاتورة وضع محولات وعدادات لسونلغاز.

2-2. علاقة دائرة المحاسبة والمالية بمصلحة التجارية:

تقوم مصلحة التجارية بإرسال البيانات لدائرة المحاسبة والمالية والمتمثلة في:

- ✓ رقم أعمال الشركة (فاتورة بيع الكهرباء)؛

- ✓ فاتورة المنازعات.

2-3. علاقات دائرة المحاسبة والمالية بمصلحة الموارد البشرية:

تقوم مصلحة الموارد البشرية بإرسال البيانات لدائرة المحاسبة والمالية:

- ✓ أجور الموظفين (المستخدمين)؛
- ✓ فاتورة تكوين العمال.

2-4. علاقة دائرة المحاسبة والمالية بمصلحة التموين والوسائل العامة:

تقوم مصلحة التموين والوسائل العامة بإرسال البيانات لدائرة المحاسبة والمالية:

- ✓ فاتورة الشراء؛
- ✓ فاتورة الخدمات؛
- ✓ فاتورة المخزونات؛
- ✓ فاتورة الاستثمار.

ثالثا : نظام المعلومات المحاسبي :

أما دائرة المحاسبة والمالية تقوم بمعالجة البيانات بمختلف الدوائر والمصالح وتسجيلها في دفاتر.

يتم التسجيل المحاسبي للعمليات المالية والجبائية في برنامج إلكتروني محاسبي لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة (SKTM) يسمى HISSAB ،وهو نظام معلوماتي تستعمله جل المؤسسات التابعة لمجمع سونلغاز والذي ينتج عنه قوائم مالية.

حيث لدائرة المالية والمحاسبة علاقة بكل دوائر شركة الكهرباء والطاقات المتجددة وخاصة دائرة الهندسة نظرا لطبيعة نشاطها متمثلا في الإستثمار والإستغلال ،حيث أن الجدول الأتي يوضح المبالغ المصروفة على كل من الإستثمار والإستغلال لسنة 2016 .

الجدول رقم (2-4): يوضح المبالغ المصروفة خلال سنة 2016 على الإستثمار و الإستغلال . **(الوحدة:10^3)**

العنوان	المبلغ	جانفي	فيفري	مارس	افريل	ماي	جوان	جويلية	اوت	سبتمبر	اكتوبر	نوفمبر	ديسمبر	المجموع
الاستثمار	المتوقع	671.49	3689.14	5539.75	5536.64	5719.06	6314.74	6061.36	5851.36	6583.05	6007.79	5871.35	6061.27	63907.00
	المطلوب	541.95	625.3	282.65	685.42	297.79	828.85	519.13	314.13	855.11	261.92	115.49	278.92	3355.79
	الموافق عليه	-	-	-	-	1200.00	499.998	-	900.00	-	-	-	2008.45	4608.45
	الرصيد المتبقي	541.95	625.30	282.65	685.42	902.21	328.85	519.13	-585.87	855.11	261.92	115.49	-1729.75	2802.41
الاستغلال	المتوقع	980.67	675.60	477.70	805.50	902.21	1132.60	514.70	439.50	433.20	522.40	560.70	598.10	8042.88
	المطلوب	1014.78	683.11	935.71	884.87	504.30	1264.76	1416.87	1422.40	891.73	1192.08	1729.51	970.30	12910.42
	الموافق عليه	597.80	1382.79	499.00	442.06	1286.06	499.34	2560.36	1056.36	983.52	165.57	1249.87	1743.43	12465.89
	الرصيد المتبقي	416.99	-699.68	436.71	442.81	914.20	765.42	-1143.49	366.31	-91.79	1026.51	479.64	-773.13	2161.50
المجموع	المتوقع	1652.16	4364.74	6545.15	6832.14	7224.27	7899.64	7066.06	6856.26	7393.15	6944.79	7110.45	7375.37	77264.18
	المطلوب	1556.73	1308.41	29200.71	1570.29	802.09	2093.61	1936	1736.53	1746.84	1454	1845	1249	46499.21
	الموافق عليه	597.8	1382.79	499	442.06	2486.06	999.338	2560.36	1956.09	983.52	165.57	1249.87	3751.88	17074.34
	الرصيد المتبقي	958.94	-74.38	719.36	1128.23	1843.41	1094.27	-624.36	-219.56	763.32	1288.43	595.13	-2502.88	4969.91

المصدر : من إعداد الطالبين بناءا على معلومات مقدمة من دائرة المالية والمحاسبة بشركة SKTM،2018.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة وفق معيار التقرير حول نظام الرقابة الداخلية NRCAC7 :

يعد نظام الرقابة الداخلية من أهم الركائز التي تدعم نشاط الشركة ويسهل عمل مختلف المصالح وعليه فعالية وصلابة نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة والمرجوة خاصة في شركة حديثة النشأة مثل شركة الكهرباء و الطاقات المتجددة SKTM .

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلي المالي المحاسبي

يعد نظام الرقابة الداخلي المالي المحاسبي من أهم الركائز الأساسية التي يجب الإهتمام بها والعناية بها والعمل على تطويرها من أجل استمرارية نشاط المؤسسة وتعظيم أرباحها ومن أجل تقييم هذا النظام اتبعنا تقييم لبعض الوظائف في المؤسسة باستخدام استقصاء الرقابة الداخلية[1]:

أولا : تقييم الهيكل التنظيمي:

يتم تقييم الهيكل التنظيمي وفق نظام QMSحسب معيار ISO9001 ،تعتبر شركة الكهرباء والطاقات المتجددة حديثة النشأة ،وهي عبارة عن نقل تام لموجودات شركة إنتاج الكهرباء (SPE) فهي لازالت تفتقر لهيكل تنظيمي رسمي خاص بها ،ولا زال قيد الدراسة من طرف مجلس إدارتها ومجمع سونلغاز الذي يعتبر الشركة الأم. هذا ما يؤدي إلى وجود هيكل تنظيمي رسمي خاص بدائرة المالية والمحاسبة ،لكن المؤسسة تمارس نشاطها طبقا لهيكل تنظيمي موروث من (SPE) فهناك توصف الوظائف والمسؤوليات من حيث الصلاحيات ومختلف التفويضات الممنوحة.والجدول الأتي يوضح نقاط القوة ونقاط الضعف في الهيكل التنظيمي للشركة.

1- انظر الملحق رقم 3.

الجدول رقم (2-5):يوضح نقاط القوة والضعف في الهيكل التنظيمي لدائرة المالية و المحاسبة لشركة SKTM

نقاط القوة	نقاط الضعف
✓ هناك أشخاص مفوضون للدخول في مختلف المعاملات وتنفيذها؛ ✓ هناك أفراد مسؤولون عن النشاط المالي؛ ✓ تجهيز ميزانيات تقديرية؛ ✓ عقد اجتماعات دورية من قبل مجلس الإدارة (من 05 إلى 07 في السنة) لوضع مختلف السياسات والأهداف ومراجعة إنجازات الشركة لاتخاذ القرارات المناسبة ومعالجة مختلف الانحرافات؛ ✓ ضبط وتبليغ مختلف السياسات والإجراءات المحاسبية للموظفين؛ ✓ إعطاء السلطة الكاملة لرئيس دائرة المالية والمحاسبة على كل موظفي الدائرة؛ ✓ يتم حفظ البيانات والوثائق في مكان آمن؛ ✓ تأمين مختلف ممتلكات الشركة؛ ✓ إثبات مختلف البيانات المالية من قبل المسؤولين عن كل معاملة مالية وتتم في نفس الوقت مقارنتها بالفترة السابقة؛ ✓ الفصل بين معد اليومية ومراجعها.	✓ عدم وجود شخص مسؤول عن الموجودات الثابتة؛ ✓ عدم تجهيز تقارير مالية بصفة دورية للإدارة تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع الميزانيات التقديرية؛ ✓ عدم إعداد الميزانيات التقديرية بطريقة تسمح بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المقدرة ومعالجة الإنحرافات ومعرفة أسبابها؛ ✓ التداخل في بعض الوظائف مثلاً: ماسك دفتر الأستاذ هو نفسه معالج فواتير الشراء...الخ؛ ✓ المركزية في اتخاذ القرارات.

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على استقصاء الرقابة الداخلية في شركة SKTM،2018.

ثانيا: تقييم وظيفة المشتريات والذمم الدائنة:

تعد وظيفة الشراء من أهم الوظائف في المؤسسة وخاصة أن المؤسسة حديثة النشأة ولازالت في بداية نشاطها ،فهي تحتاج مختلف المعدات من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة والمسطرة على أساس طويل ومتوسط الأمد ،والجدول الأتي يوضح نقاط القوة ونقاط الضعف لهذه الوظيفة

الجدول رقم(2-6): يوضح نقاط القوة والضعف لوظيفة المشتريات والذمم الدائنة لشركة SKTM

نقاط القوة	نقاط الضعف
✓ الفصل بين كل من وظيفة الشراء الاستلام ومعالجة فاتورة الموردين؛ ✓ كل عمليات الشراء تتم إما عبر طلب أو أمر شراء مكتوبين أو إمضاء صفقة ويشمل وصف المورد، الكمية، النوعية، السعر ومختلف شروط الشراء الأخرى؛ ✓ أوامر الشراء تخضع للترقيم المسبق وتدرج بالتفصيل في سجل تسلسلي أو صور طبق الأصل؛ ✓ مقارنة مختلف المشتريات مع أوامر الشراء الخاصة بها؛ ✓ توفير أدلة لمختلف الخدمات المؤدات لصالح الشركة وتقييمها من حيث النوعية والإنجاز ؛ ✓ يتم إبلاغ الموردين عن أي عطب او تلف في البضاعة المستلمة؛ ✓ تجهيز تقارير استلام فور وصول البضاعة؛ ✓ تقارير الاستلام تشمل على وصف كمية البضاعة وما إذا كانت مقبولة، تاريخ الاستلام وتوقيع المستلم؛ ✓ تخضع تقارير الاستلام إلى التسجيل في سجل تسلسلي وتوضع صور طبق الأصل منها رفقة أوامر الشراء وفواتير الموردين وتقييدها في سجلات البضاعة؛ ✓ تسلم فواتير الموردين من قبل موظفو قسم الذمم الدائنة بغرض معالجتها ومراجعتها؛ ✓ مقارنة فواتير الموردين مع أوامر الشراء وتقارير الاستلام الخاصة بها؛ ✓ مراجعة فواتير الموردين من حيث الدقة المحاسبية قبل الدفع؛ ✓ الاستفادة من مختلف الخصومات الممكنة في الفواتير.	✓ عدم تحضير تقرير لحركة المشتريات وأوامر الشراء المتأخر شهرياً؛ ✓ عدم وجود وظيفة منفصلة للتفتيش في مختلف وظائف مصلحة المشتريات؛ ✓ عدم وجود سجل التزامات للبضاعة التي لم تورد، وعدم وجود مراجعة دورية لهذا النوع من البضاعة؛ ✓ عدم الفصل في بعض الوظائف.

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على استقصاء الرقابة الداخلية في شركة SKTM،2018.

ثالثا: تقييم مصلحة الرواتب والأجور:

تعتبر مصلحة الرواتب والأجور من أهم المصالح في أي مؤسسة كانت إقتصادية أو عمومية لأنها تعكس الوضعية الحقيقية للنشاط في المؤسسة وخاصة شركة الكهرباء والطاقات المتجددة والجدول الأتي يوضح نقاط القوة و نقاط الضعف لهذه المصلحة .

الجدول رقم (2-7): يوضح نقاط القوة و الضعف لمصلحة الرواتب والأجور لشركة SKTM

نقاط القوة	نقاط الضعف
✓ الفصل بين كل من المسؤول عن التوظيف وتحديد الرواتب، ضبط الوقت تجهيز جداول الرواتب والأجور والمدفوعات النقدية؛ ✓ وثائق وجداول الرواتب والأجور موضوعة في مكان آمن؛ ✓ التوظيف يكون بموافقة الإدارة العليا؛ ✓ وجود ملف لكل موظف يشتمل على جميع الوثائق الخاصة به؛ ✓ تحديد الأجر استناداً إلى سجلات الوقت للموظفين؛ ✓ تتم الموافقة على إصدار الشيكات أو صرف الرواتب من قبل موظفون مسؤولون؛ ✓ الفصل بين معد جدول الوقت ومعد الرواتب والأجور؛ ✓ استخدام مختلف المستندات عند دفع الرواتب مثل: كشف الراتب وقسيمة دفع الرواتب؛ ✓ الاحتفاظ بملف الموظف وملف الرواتب و الأجور...الخ	✓ الاعتماد على أدوات تقليدية في إثبات الحضور للموظفين؛ ✓ لا يتم مقارنة جدول الرواتب والأجور المصروفة مع ملفات الموظفين خلال فترات معقولة (دورية)؛ ✓ عدم إبلاغ الموظفين القائمين بإعداد الرواتب والأجور فور توظيف موظفين جدد أو انتهاء خدمته.

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على استقصاء الرقابة الداخلية في شركة SKTM،2018.

رابعا: تصحيح بعض الأخطاء المحاسبية باستعمال طريقة المتمم الصفري :

تعريف طريقة المتمم الصفري: طريقة المتمم إلى الصفر هي الطريقة التي توصي معايير التدقيق الدولية باستعمالها ويتم بمقتضاها إلغاء مبلغ العملية الخاطئة بمبلغ يتممه إلى الصفر جبريا. والمتمم الجبري إلى الصفر لرقم هو رقم أخر إذا أضيف إلى الأول كانت نتيجة الجمع مساوية للصفر فالمتمم الجبري إلى الصفر لـ10 هو (10−) ولكن المتمم الجبري يكتب بشكل أخر تسهل معه إضافته إلى مبالغ موجبة[1].ومن اجل ذلك اخترنا بعض الأمثلة عن أخطاء مسجلة في يومية الشركة وقمنا بتصحيحها باستعمال المعاينة الحكمية و كانت كالأتي :

أ)- شراء سلع و خدمات:

تاريخ الشراء :2017/06/29

رقم الفاتورة :2017/465

هذه العملية تمت بين شركة الكهرباء و الطاقات المتجددةSKTM و شركة CREDEGوكان الخطأ في رقم الحساب الذي سجله المحاسب للشركة.

القيد المسجل في اليومية: **(الوحدة: دج)**

الحساب		2017/06/29	مدين	دائن
625001		الخدمات الخارجية الأخرى	91311.00	
	4012822422	موردو المخزونات والخدمات مستندالفاتورة رقم 2017/465 (الملحق4)		91311.00

التصحيح بطريقة المتمم الصفري:

الحساب		2018/05/05	مدين	دائن
625001		الخدمات الخارجية الأخرى	108689	
	4012822422	موردو المخزونات والخدمات		108689

القيد الصحيح:

الحساب		2018/05/05	مدين	دائن
6118224		الخدمات الخارجية الأخرى	91311.00	
	4012822422	موردو المخزونات والخدمات		91311.00

1- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، ج1 ،منشورات كليك ،المحمدية الجزائر ،ط2 ،2015.ص77

ب)- عملية شراء سلع و خدمات :

تاريخ الشراء : 2014/08/20

رقم الفاتورة :14/3600147

هذه العملية تمت بين شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM وشركة MPVspa ORAN حيث كان الخطأ في مبلغ الفاتورة.

القيد المسجل في اليومية : **(الوحدة: دج)**

الحساب		2014/08/20	مدين	دائن
62418202		الخدمات الخارجية الأخرى	**110856.69**	
	4082820221	موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها مستند الفاتورة رقم14/3600147 (الملحق5)		**110856.69**

التصحيح بالمتمم الصفري:

الحساب		2018/05/05	مدين	دائن
62418202		الخدمات الخارجية الأخرى	**^{1}889143.31**	
	4082820221	موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها		**^{1}889143.31**

القيد الصحيح:

الحساب		2018/05/05	مدين	دائن
62418202		الخدمات الخارجية الأخرى	**110865.69**	
	4082820221	موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها		**110865.69**

ج)- عملية شراء سلع و خدمات :

تاريخ الشراء :2017/01/18

رقم الفاتورة:2851

هذه العملية تمت بين شركة الكهرباء والطاقات المتجددةSKTM وشركة CREDEG حيث كان المحاسب قد اخطأ في تسجيل مبلغ الفاتورة.

القيد المسجل في اليومية: **(الوحدة: دج)**

الحساب		2017/01/18	مدين	دائن
6118224		التقاول العام	**20740000.00**	
	4092822421	الموردون المدينون مستند الفاتورة رقم2017/2851 (الملحق6)		**20740000.00**

التصحيح بالمتمم الصفري:

الحساب		2018/05/05	مدين	دائن
6118224		التقاول العام	**[1]79260000.00**	
	4092822421	الموردون المدينون		**[1]79260000.00**

القيد الصحيح:

الحساب		2018/05/05	مدين	دائن
6118224		التقاول العام	**2740000.00**	
	4092822421	الموردون المدينون		**2740000.00**

د)- عملية شراء سلع و خدمات:

تاريخ العملية :2017/11/28

رقم الفاتورة:2017/3678

هذه العملية تمت بين شركة الكهرباء و الطاقات المتجددة SKTMو شركة SAT-INFOحيث كان قد اخطأ المحاسب في مبلغ الفاتورة.

القيد المسجل في اليومية: **(الوحدة: دج)**

الحساب		2017/11/28	مدين	دائن
60738222		المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	**93000.00**	
	4013822222	مورد والمخزونات والخدمات مستندالفاتورةرقم2017/3678(الملحق7)		**93000.00**

التصحيح بالمتمم الصفري:

الحساب		2018/05/05	مدين	دائن
60738222		المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	**[1]07000.00**	
	4013822222	مورد والمخزونات والخدمات		**[1]07000.00**

القيد الصحيح:

الحساب		2018/05/05	مدين	دائن
60738222		المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	**96000.00**	
	4013822222	موردو المخزونات والخدمات		**96000.00**

المطلب الثاني: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

أولا :تحليل تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية لسنة 2015 المعد من طرف محافظ الحسابات

1-التقرير العام للتعبير عن الرأي:

قمت بمراقبة الوضعية لمالية و مختلف الحسابات المالية لشركة الكهرباء و الطاقات المتجددة المقفلة من طرف مجلس الإدارة المجتمع في 20 افريل 2016 بمجموع أصول وخصوم صافيين 149212692340.09 دج و نتيجة صافية : 67103365.55 دج.

هذه المعلومات المالية مأخودة من :

- الميزانية 2015/12/31؛
- جدول حسابات النتائج 2015/12/31؛
- جدول تدفقات الخزينة 2015/12/31؛
- جدول تغيرات رأس المال 2015/12/31 .

1-1. الإمثتال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF :

لاحظنا أن الميزانية وجدول حسابات النتائج التي يتم عرضها هنا تم إعدادها وفق النظام المالي المحاسبي SCF والقواعد التي تحكم إجراءات المحاسبة التجارية

و من اجل إتمام مهمتي، قامت المؤسسة بإعطائي ميزان المراجعة لهذه الحسابات و مختلف الملفات التي لها علاقة بهذه الحسابات.

2- الرأي حول الحسابات السنوية:

شرعت في مراقبة حسابات نشاط سنة 2015 لشركة الكهرباء و الطاقات المتجددة عن طريق العناية الضرورية وفقا للتوصيات و ما تقتضيه معايير مهنة محافظ الحسابات ، التي ترتكز على الاستقصاء المحاسبي و مختلف إجراءات الرقابة .

حيث قمت بصياغة بعض التحفضات على:

2-1. التثبيتات المعنوية:

- ✓ الأراضي والتراث المسجلين في الأصول و الموروثة من طرف الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء (SPE) لم يكتمل نقلها إلى غاية 2015/12/31 رغم وجود العقد الممضي بين شركة الكهرباء والطاقات المتجددة (SKTM) والشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء (SPE) بتاريخ 2015/12/29 في نقل هذه الممتلكات.
- ✓ تم جرد الأراضي والممتلكات رغم أنها لم تسوى قانونيا؛
- ✓ جرد التثبيتات المعنوية المأخوذة من الملف المركزي وأخرى من الملف المساعد تم التأكد منها لكن المقاربات والفروقات الموجودة والدلائل المحاسبية لم تكتمل بعد وتبقى غير مؤكدة في أرصدة الحسابات المعنية.

2-2. المخزونات:

بعد الأبحاث والدلائل والتسويات المعمولة والمقدمة حول هذه الحسابات المسجلة في نشاط سنة 2015 قد تقلصت مقارنة بنشاط 2014، لكن هناك فرق سالب قدر بـ 124.5 مليون دينار جزائري، وفرق موجب قدر بـ 158.8 مليون دينار جزائري، هذه الفروقات بقيت مسجلة محاسبيا في حسابات وسيطية إلى غاية وصول أوراق الإثبات الخاصة بهذه الحسابات.

3- الرأي:

رغم كل التحفظات أعلاه حول بعض الحسابات الرئيسية فيما يخص التعبير عن الرأي حول الوضعية المالية للمؤسسة، أعتقد أنني أستطيع التصديق بتحفظ على صحة الحسابات السنوية وحتى المعروضة منها في ملحق أنها تعطي صورة حقيقية لوضعية المؤسسة والنتيجة المحققة في نشاط 2015، حتى وضعية التراث والأراضي في نهاية سنة 2015. بما أن كلا المؤسستين SKTM وSPE تنتمي إلى نفس المجمع وهو مجمع سونلغاز.

ثانيا: نموذج مقترح و مختصر لتقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية سنة 2016

السيدان : محافظا الحسابات

الى السادة اعضاء الجمعية العامة و اعضاء مجلس ادارة لشركة SKTM

التقرير العام للتعبير عن الرأي حول الوضعية المالية :

- بناءًا على المادة 628 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر 96-27 المؤرخ 09 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 06 فيفري 2005، التي تنص على انه "لا يجوز تحت أي طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواءا كان بصورة مباشرة او غير مباشر، إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات"، حيث لا يقصد هنا الاتفاقيات العادية التي تتناول عمليات الشركة مع زبائنها؛
- وبناءا على المادة 23 والمادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- وبناءا على المرسوم التنفيذي قم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛
- بناءا على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

رغم مختلف التحفظات المؤثرة على النتائج المذكورة الموجودة في جزء (التعليقات حول الوضعية المالية) من هذا التقرير ،اعتقد أنني قادر على التصديق بتحفظ على أن الحسابات السنوية كما هي معروضة في الملاحق في هذا التقرير هي منتظمة وصادقة وتعطي صورة حقيقة لنتيجة نشاط سنة 2016 وأيضا الحالة المالية والتراث لمؤسستكم في نهاية النشاط.

غرداية في : 2018/05/05

محافظ الحسابات

التحليل:

في سنة 2016 عدل رقم أعمال الشركة، حيث كان 657,55 277 700 38 سنة 2015 وأصبح 000,00 000 700 38، تمت مراقبة حسابات شركة الكهرباء والطاقات المتجددة **(SKTM)** بمجموع أصول وخصوم 704,93 430 650 173 دج،ونتيجة صافية موجبة قدرت بـ154,37 351 477 دج.

هذه المعلومات مأخوذة من:

- الميزانية2016/12/31؛
- جدول حسابات النتائج2016/12/31؛
- جدول تدفقات الخزينة2016/12/31؛

1-1. اللإمتثال إلى النظام المالي المحاسبي SCF:

الميزانية وجدول حسابات النتائج لنشاط سنة 2016 تم إعدادها وفقا النظام المحاسبي المالي SCF والقواعد التي تحكم إجراءات المحاسبة التجارية

إضافة إلى استكمال المهمة قامت المؤسسة بإعطائنا معلومات عن ميزان المراجعة ومختلف المستندات التي لها علاقة بحسابات الوثائق السالفة الذكر.

نتائج أعمال الرقابة التي تبرر الرأي حول الحسابات السنوية مذكورة في التقرير حول الوضعية المالية كالتالي:

1-الرأي حول الحسابات السنوية :

شرعنا في مراقبة حسابات نشاط 2016 لمؤسسة الكهرباء و الطاقات المتجددة SKTM عن طريق العناية المهنية التي شعرنا بأنها ضرورية فيما يخص معايير المهنة التي ترتكز على التدقيق في المحاسبة و مختلف إجراءات الرقابة سيتم صياغة بعض التحفظات على :

2-1. التثبيتات المعنوية :

✓ الجرد الفعلي للأراضي والثراث العقاري لم يسوى قانونيا من اجل معرفة تأثيره على الحسابات.

✓ جرد التثبيتات المعنوية الماخودة من الملف المساعد والملف المركزي ومختلف المقاربات المنفذة أظهرت فروقات وهي غير مستغلة ومضافة إلى الفروقات السابقة في الحسابات قيد الانتظار والتي تبقى غير مؤكدة والحسابات المعنية .

2-2. المخزونات :

التسويات المعمولة في الحسابات في نشاط سنة 2015 و سنة 2016 سمحت بالتقليل من الفروقات السابقة في المخزونات ،الجرد سنة 2016 سجل فرقا بين الموجب والسالب يقدر ب 000 9265 دج.

2-3. الذمم المدينة :

في بند المستحقات هناك حسابات قيد الانتظار أين سجلنا فروقات سابقة تحتاج تحليل وتبرير من اجل إعطاء معالجة محاسبية مناسبة والمسجلة بمبلغ فرق إجمالي موجب 000 81756 دج ومبلغ فرق إجمالي سالب 000 6804 دج.

يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته، يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر كما ينبغي. يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلال معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها[1].

وأيضا تم إعدادهما وفق ما تقتضيه معايير مهنة محافظ الحسابات.

المطلب الثالث: التقارير الخاصة لشركة الكهرباء و الطاقات المتجددة

يلعب محافظ الحسابات دورا فعالا في إعطاء صورة واضحة و ذات مصداقية عن الوضعية المالية للمؤسسة ، فإن مختلف التقارير التي يعدها تمثل صمام أمان للأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة عند الإطلاع عليها، وعليه قمنا بتحليل التقارير الخاصة لسنة 2015 لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة وكذا اقتراح نموذج للتقارير الخاصة بنفس المؤسسة لسنة 2016 وختاما إعداد تقرير مفصل حول نظام الرقابة الداخلية لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة برسم نشاط سنة 2016.

أولا: تحليل التقارير الخاصة لشركة الكهرباء و الطاقات المتجددة لسنة 2015:

و يضم هذا التحليل التقارير الخاصة التالية :

1. تقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛
2. تقرير حول الأعلى عشر أجور في المؤسسة؛
3. تقرير حول نتائج السنوات الأخيرة؛
4. تقرير حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛
5. تقرير حول استمرارية الاستغلال؛

1 -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد24، مرجع سبق ذكره ، ص13

6. تقرير حول تقييم نظام الرقابة الداخلية .

1.1. تقرير حول الإتفاقيات المنظمة :

- بناءًا على المادة 628 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993.

حسب تصريح المدير العام لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة (SKTM) وحسب ملاحظتنا أيضا أنه لا توجد أي اتفاقيات منظمة حسب هذا المعيار.

2.1. تقرير حول الأعلى عشر أجور في المؤسسة

- بناءا على المادة 680 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993.

السيد الرئيس المدير العام لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة أعلمنا بالعشر أجور الأعلى في الشركة في نشاط سنة 2015 بالمبلغ الكلي الخام والمطابق للدفاتر المحاسبية والقانونية والمقدر بـ 24 962 603,04 دج مفصلا في الجدول الأتي :

الجدول رقم (2-8):يوضح المبلغ الكلي الخام و الوظيفة. **(الوحدة:دج)**

الاسم واللقب	الوظيفة	المبالغ
b.ch	**الرئيس المدير العام**	4 495 318,80
b.m	**رئيس مصلحة المالية والمحاسبة**	2 442 057,12
b.a	**رئيس قسم متابعة الاستغلال**	2 437 610, 64
b.s	**رئيس مصلحة الإنتاج**	2 426 666, 52
m.m	**مدير وحدة إنتاج الجنوب الشرقي (تقرت)**	2 349 007, 20
b.ab	**رئيس قسم الصيانة**	2 139 652,80
m.a	**مدير وحدة إنتاج الجنوب الغربي (بشار)**	2 043 283,44
b.n	**مهندس دراسة مشروع الطاقات المتجددة**	1 996 322,28
b.b	**رئيس قسم التطوير والتموين**	1 984 221,30
m.adj	**رئيس قسم الإنتاج**	2 378 462,88
المجموع		**24 962 603,04**

المصدر : تقرير محافظ الحسابات لنشاط 2015.

3.1. تقرير حول نتائج السنوات الأخيرة

- طبقا لأحكام المادة 678 الفقرة 06 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993.

في إطار أداء مهمتنا أعلمكم أن تطور النتيجة خلال الثلاث سنوات منذ تاريخ إنشاء شركة الكهرباء والطاقات المتجددة مبينة في الجدول الأتي :

الجدول رقم (2-9): نتائج السنوات الأخيرة **(الوحدة:دج)**

النشاط	النتيجة الصافية (دج)
9 أشهر 2013	- 679 939 194,67
سنة 2014	39 800 382,82
سنة 2015	103 365,55 67

المصدر : تقرير محافظ الحسابات لنشاط 2015.

4.1. تقرير حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين:

- طبقاً لأحكام المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛
- بناءا على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

في إطار أداء مهمتنا وحسب المعلومات المقدمة من طرف السيد الرئيس المدير العام للشركة أعلمنا أنه لا توجد امتيازات ممنوحة للمستخدمين.

5.1. تقرير حول استمرارية الإستغلال

- بناء على أحكام المادة 676 والمادة 715 مكرر 11 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 ديسمبر 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 06 فيفري 2005؛
- وبناءًا على المادة 06 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل؛
- وبناءًا على المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي؛
- وبناءا على المادة 25 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- وبناءًا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛

وبناءًا على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

فإنه وبهدف تنفيذ مهمتنا ، قمنا بحساب بعض المؤشرات المالية التي رأيناها ضرورية من أجل التأكد من موضوع استمرارية الاستغلال، وهذا كما يقتضيه المعيار الدولي للتدقيق (ISA570) والجدول الأتي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-10): يلخص أهم تلك المؤشرات لسنتي 2015 و2016 لشركة SKTM.

النسبة أو المؤشر	البيان	2015	2016
رأس المال العامل	الخصوم غ. الجارية– الأصول غ. الجارية	-130757570553.86	-164619147947.7
نسبة التحرر المالي	موارد خاصة / مجموع الخصوم	0.25 %	0.22%
نسبة الوفاء العامة	مجموع الأصول / مجموع الديون	1.52%	1.43%
نسبة المردودية المالية	النتيجة قبل الضريبة/ رأس المال الخاص	0.001%	0.012%
نسبة المردودية الاقتصادية	إجمالي فائض الاستغلال/الموارد الثابتة	0.0175%	0.033%
معدل الإدماج	القيمة المضافة/رقم الأعمال	0.39 %	0.51%

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على معلومات مقدمة من طرف دائرة المالية والمحاسبة لشركةSKTM ، 2018.

1.2. تقرير حول نظام الرقابة الداخلية:

- بناءا على أحكام المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛
- بناءا على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

إن نظام الرقابة الداخلية يتعلق بجملة من الإجراءات والوسائل والتدابير التي تضعها الشركة هذه الوسائل والتدابير والإجراءات تتفق مع الخصائص المحددة لكل شركة، ويهدف نظام الرقابة الداخلية إلى مايلي:

- ✓ ضمان مصداقية المعلومات؛
- ✓ ضمان الحماية والمحافظة على أصول المؤسسة؛
- ✓ ضمان الامتثال للقوانين والتنظيمات؛
- ✓ ضمان تطبيق تعليمات الإدارة لتحسين الأداء.

وفي إطار أداء مهمتنا وبعد الاطلاع وفحص مختلف الإجراءات لنظام الرقابة الداخلية وعليه نعلمكم أن هذه الإجراءات المتخذة على مستوى الشركة غير كافية لتحقيق الأهداف المشار إليها ومن أمثلتها: وضع هيكل تنظيمي مفصل، وأيضا المؤسسة لا تحتوي على نظام تسيير لمختلف أنواع

المخزون وكذا نقائص في إطارات دائرة المالية و المحاسبة فيما يخص الجانب العملي حسب النظام المالي المحاسبي SCF.

وعليه من اجل تحسين نظام الرقابة الداخلية على مستوى الشركة يجب وضع إجراءات وقواعد تحدد بوضوح المهام والمسؤوليات وفق مخطط هيكل تنظيمي مفصل، كما يجب وضع نظام لتسيير المخزونات ، و كذا تكوين الإطارات العاملين بدائرة المالية و المحاسبة بما يتناسب مع النظام المالي المحاسبي SCF.

ثانيا: نماذج مقترحة و مختصرة لبعض التقارير الخاصة لشركة SKTM سنة 2016 .

2-1. نموذج مختصر للتقرير حول الإتفاقيات المنظمة:

السيدان : محافظا الحسابات

الى السادة اعضاء الجمعية العامة لشركة SKTM

تقرير حول الإتفاقيات المنظمة

- بناءًا على المادة 628 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر 96-27 المؤرخ 09 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 06 فيفري 2005، التي تنص على انه "لا يجوز تحت أي طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواءا كان بصورة مباشرة او غير مباشر، إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات"، حيث لا يقصد هنا الاتفاقيات العادية التي تتناول عمليات الشركة مع زبائنها؛
- وبناءا على المادة 23 والمادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- وبناءا على المرسوم التنفيذي قم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛
- بناءا على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

حسب تصريح المدير العام لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM وحسب ملاحظتنا أيضا أنه لا توجد أي اتفاقيات منظمة حسب هذا المعيار.

غرداية في : 2018/05/05

محافظ الحسابات

التحليل :

تعدّ الاتفاقيات المنظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط بين الشركة والأشخاص المعنيين الآتيين:

- رئيس مجلس الإدارة.
- الرئيس المدير العام.
- أحد أعضاء مجلس الإدارة.
- عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة.
- ممثلون عن الأشخاص المعنويين (أعضاء مجلس الإدارة).
- الأشخاص المعنويون (أعضاء مجلس الإدارة).
- المسيرون والمسيرون المتضامنون.
- المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.[1]

وبعد عملية الفحص و التدقيق للشركة خلال سنتي 2015 من طرف محافظ الحسابات و من طرفنا سنة 2016،لم يتم إخطار محافظ الحسابات ولا إخطارنا خلال إعداد هذا التقرير بعقد أي اتفاقية وعليه تم إعداد التقرير الخاص حول عدم وجود أي عقد لاتفاقية منظمة من طرف شركة الكهرباء و الطاقات المتجددة SKTM ،وهذا تطبيقا لما جاء به معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.

وعليه نلاحظ أن كلا التقريرين قد أنجزا وفقا لمعايير تقرير محافظ الحسابات، إلا أن تقرير محافظ الحسابات لسنة 2015 لم يحتوي على جميع القوانين والمراسيم التنفيذية كمدخل للتقرير حيث تطرق إلى المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري ولم تتم الإشارة فيه إلى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ ، والمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها والقرار الوزاري المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛ وهذا ما تمت الإشارة إليه في التقرير المعد من طرفنا .

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد24، مرجع سبق ذكره،ص16

2.2. نموذج مقترح لتقرير حول الأعلى عشر أجور في شركة SKTM 2016.

السيدان : محافظا الحسابات

الى السادة اعضاء الجمعية العامة لشركة SKTM

- بناءا على المادة 680 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 06 فيفري 2005؛
- بناءا على الفقرة 4 من المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛
- بناءا على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

السيد الرئيس المدير العام لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM أعلمنا بالمبالغ الخام لأعلى عشر أجور المدفوعة خلال سنة 2016 والمطابق للدفاتر المحاسبية والقانونية بمبلغ يقدر 25 002 924,49دج مفصلا في الجدول الأتي :

الجدول رقم (2-11): يوضح المبلغ الكلي الخام و الوظيفة . **(الوحدة: دج)**

الاسم واللقب	الوظيفة	المبالغ
B.CH	الرئيس المدير العام	5 500 182,62
B.O	رئيس مصلحة الإنتاج	2 359 307,46
Z.KH	رئيس مصلحة الموارد البشرية	2 443 431,36
M.M	مدير وحدة الإنتاج للجنوب الشرقي (تقرت)	1 942 591,68
B.B	رئيس مصلحة الصيانة	2 269 292,55
T.AB	رئيس قسم متابعة الاستغلال	2 213 658,83
B.A	مدير وحدة الإنتاج للجنوب الغربي (بشار)	2 234 830,22
M.A	رئيس مصلحة المالية والمحاسبة	1 615 931,86
B.M	رئيس مصلحة الهندسة	2 296 930,50
B.N	مهندس دولة رئيسي	2 126 767,41
المجموع		25 002 924,49

المصدر : من إعداد الطالبين بناءا على معلومات مقدمة من دائرة المالية والمحاسبة للشركةSKTM 2018

غرداية في 2018/05/05

محافظ الحسابات

التحليل :

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (5) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.ويتضمن هذا الكشف:

- ✓ التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة مهما كان شكلها وصفتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.
- ✓ التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.[1]

نلاحظ من خلال التقريرين المنجزين حول المبلغ الإجمالي لأعلى لعشر تعويضات، أنهما قد تما وفق معايير تقرير محافظ الحسابات، حيث تم إدراج كشف اجمالي عن التعويضات المدفوعة لعشر (10) أشخاص الأعلى أجرا، الذي تم الحصول عليه من الشركة محل الدراسة حيث نلاحظ الدخل الإجمالي الخام و الوظيفة التي يشتغلونها، كما أن التقرير أشار إلى مختلف القوانين والمراسيم التي تم بناءا عليها إعداد الجدول حول الأعلى عشر تعويضات في شركة الكهرباء و الطاقات المتجددة .

و أيضا نلاحظ أن التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى عشر تعويضات لسنة 2015 لم يتم فيه الإشارة إلى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها ، والقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات وهذا ما تمت الإشارة إليه في التقرير المعد من طرفنا (سنة 2016).

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد24، مرجع سبق ذكره،ص17.

3.2. نموذج مقترح لتقرير حول تطور نتائج السنوات الأخيرة لشركة SKTM سنة 2016

السيدان: محافظا الحسابات

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لشركة SKTM

- طبقا لأحكام المادة 678 الفقرة 06 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 06 فيفري 2005؛
- والمادة 25 الفقرة 6 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛
- بناءا على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد معايير تقارير محافظ الحسابات؛

في إطار أداء مهمتنا أعلمكم أن تطور النتيجة خلال الأربع سنوات منذ تاريخ إنشاء شركة الكهرباء والطاقات المتجددة كانت كالتالي و مفصلة في الجدول ادناه.

الجدول رقم (2-12): نتائج السنوات الأخيرة **الوحدة: دج**

النشاط	النتيجة الصافية (دج)
9 أشهر 2013	- 679 939 194,67
سنة 2014	39 800 382,82
سنة 2015	67 103 365,55
سنة 2016	477 351 154,47

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على معلومات مقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة للشركة.2018

غرداية في :2018/05/05

محافظ الحسابات

التحليل :

طبقاً لأحكام المادة 678 (فقرة 6) من القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة للسنوات الخمس (5) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (5) ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.[1]

وبناءا على التعريف أعلاه نلاحظ أن التقرير الخاص حول تطور النتيجة منذ نشأة الشركة سنة 2013، لم يتضمن كافة المعلومات المشار إليها في التعريف.

إضافة إلى ذلك، لم يشر التقرير المنجز من قبل محافظ الحسابات الى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوي على معايير تقارير محافظ الحسابات؛ وهذا ما تمت الإشارة إليه في التقرير المعد من طرفنا.

و عليه عدم ادراج المعلومات الواردة في التعريف راجع الى عدم توفرها في الشركة .

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد24، مرجع سبق ذكره، ص17.

4.2. نموذج مقترح لتقرير حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين لشركة SKTM سنة 2016.

السيدان : محافظا الحسابات

الى السادة اعضاء الجمعية العامة لشركة SKTM

- طبقاً لأحكام المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛
- بناءا على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

في إطار أداء مهمتنا وحسب المعلومات المقدمة من طرف السيد الرئيس المدير العام للشركة أعلمنا أنه لا توجد امتيازات ممنوحة للمستخدمين.

غرداية في : 2018/05/05

محافظ الحسابات

التحليل :

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بإبداء الرأي حول الحسابات السنوية وتطبيقاً للواجبات المهنية.حيث تتمثل هذه الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة[1].

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد24، مرجع سبق ذكره، ص17.

حسب ما ورد في التقريرين المعدين الأول من طرف محافظ الحسابات سنة 2015 والثاني من طرفنا سنة 2016 عن شركة الكهرباء والطاقات المتجددة ، لم يتم فيها منح امتيازات خاصة ممنوحة للمستخدمين .

5.2. نموذج مقترح لتقرير حول استمرارية الاستغلال لشركة SKTM سنة 2016.

السيدان : محافظا الحسابات

الى السادة اعضاء الجمعية العامة لشركة SKTM

-بناء على أحكام المادة 676 والمادة 715 مكرر 11 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 ديسمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 06 فيفري 2005؛

- وبناءًا على المادة 06 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل؛

- وبناءًا على المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي؛

- وبناءا على المادة 25 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

- وبناءًا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛

وبناءًا على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

فإنه وبهدف تنفيذ مهمتنا ، قمنا بحساب بعض المؤشرات المالية التي رأيناها ضرورية من أجل التأكد من موضوع استمرارية الاستغلال، وهذا كما يقتضيه المعيار الدولي للتدقيق (ISA570) و الجدول ادناه يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-13) يلخص أهم تلك المؤشرات. **(الوحدة: دج)**

النسبة أو المؤشر	البيان	2015	2016
رأس المال العامل	الخصوم غ. الجارية– الأصول غ. الجارية	-130757570553.86	-164619147947.7
نسبة التحرر المالي	موارد خاصة / مجموع الخصوم	0.25 %	0.22%
نسبة الوفاء العامة	مجموع الأصول / مجموع الديون	1.52%	1.43%
نسبة المردودية المالية	النتيجة قبل الضريبة/ رأس المال الخاص	0.001%	0.012%
نسبة المردودية الاقتصادية	إجمالي فائض الاستغلال/الموارد الثابتة	0.0175%	0.033%
معدل الإدماج	القيمة المضافة/رقم الأعمال	0.39 %	0.51%

المصدر : من إعداد الطالبين بناءا على معلومات مقدمة من دائرة المالية و المحاسبة للشركة.2018

بناءا على ما سبق، ونظراً لكون النسب والمؤشرات المذكورة أعلاه يمكن أن تعطي صورة عن نشاط المؤسسة وقد تكون مقبولة على العموم، وعليه نتشرف بإبلاغكم أن مختلف المؤشرات المحسوبة منها ما يشكل خطرا على مدى استمرارية استغلال المؤسسة و منها ما لا يشكل خطرا.

غرداية في:2018/05/05

محافظ الحسابات

التحليل :

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات[1]

من خلال النسب نلاحظ بعض القيم سالبة التي ستؤثر نوعا ما على استمرارية استغلال المؤسسة خلال السنتين 2015 و 2016 و كذا أخرى ظهرت بقيم اقل من ما هو مطلوب كنسبة التحرر المالي التي انخفضت من سنة 2015 إلى سنة 2016 و أيضا نسبة الوفاء العامة و أخرى ظهرت بشكل ايجابي و ارتفعت سنة 2016 مقارنة بسنة 2015.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد24، مرجع سبق ذكره، ص18.

ثالثا : نموذج مقترح لتقرير حول نظام الرقابة الداخلية لشركة SKTM لسنة 2016.

السيدان : محافظا الحسابات

الى السادة اعضاء الجمعية العامة لشركة SKTM

- ✓ بناءا على أحكام المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ✓ بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛
- ✓ بناءا على القرار الوزاري المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

يشرفني أن أقدم لكم نتائج تقرير الرقابة الداخلية لشركة الكهرباء و الطاقات المتجددة SKTM حول المحاسبة و إدارة المخزونات. في إطار أداء المهمة المفوضة إلينا :

أجريت مراجعة التنظيم المحاسبي للشركة والإجراءات المتعلقة بإعداد ومعالجة المعلومات المحاسبية المالية،كما قمنا بمراجعة إدارة المخزونات حيث لاحظنا ان نظام الرقابة الداخلية لايرتقي إلى مستوى التطلعات و الأهداف المسطرة في شركتكم .

غرداية في :2018/05/05

محافظ الحسابات

التحليل

سمحت لنا هذه العملية بإعطاء الملاحظات الموضحة أسفلا و صياغة التوصيات.

1. المحاسبة :

أ)- **التنظيم المحاسبي:** يتم الاحتفاظ بالنتائج و التوصيات المقدمة للسنوات السابقة في نشاط سنة 2016 و إبقائها فيما يتعلق بالتنظيم المحاسبي لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTMالتي تختص ب:

- ✓ غياب هيكل تنظيمي خاص بالشركة و الذي قد يكون جزء منه التنظيم المحاسبي و الأخذ بعين الاعتبار إستراتيجية تطوير الشركة .

- ✓ عجز في توحيد النظام المحاسبي بسبب عدم تعيين مسؤوليين للهياكل وتحديد مهام ومسؤوليات كل شخص .
- ✓ مجهودات التكوين غير كافية لموظفي المحاسبة في مجال المحاسبة و المالية و نظام التطوير الخاص بمجمع سونلغاز.

ب)- إجراءات الرقابة الداخلية :

- ✓ يتم الاحتفاظ بالحسابات في نموذج تجاري من أجل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF؛
- ✓ الشركة تمتلك مخطط حسابات وفقا لمعلومات الحسابات المقدمة من النظام المحاسبي الماليSCF ؛و المطبق على مستوى الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE،كما يوجد إجراءات قفل الحسابات و الجرد؛
- ✓ التسجيل، المعالجة و استرجاع البيانات المالية الشاملة كاليومية و ميزان المراجعة موجودة في برنامج حساب HISSAB؛
- ✓ النقص المتعلق بمعرفة الموظفين في مجال البرمجيات ؛
- ✓ من بين المؤشرات التي تكشف عن عجز في التكوين عدم معرفة كيفية معالجة الأخطاء في التسجيل المحاسبي.

ج)- التحليل و إدارة الحسابات :

- ✓ يستعمل تحليل الحسابات في أشغال الرقابة و التي لم يتم الإنتهاء منها بعد خصوصا فيما يتعلق بالحسابات الموروثة من SPE ؛
- ✓ لا تزال هناك حاجة إلى بذل جهود لضمان عدم احتواء هذه الحسابات الموروثة على أرصدة افتراضية قد تؤثر على النتائج.

د) إدارة المخزونات:

- ✓ لا يوجد لدى المؤسسة برنامج لإدارة مختلف المخزونات؛
- ✓ قد اكتشف عجز في تطبيق محاسبة الاستهلاك و المخزون في نهاية السنة حيث أن الفروق المتكررة المسجلة كل سنة ،يتم تسجيلها في الحسابات المعلقة في انتظار التبرير المحاسبي؛
- ✓ لا يوجد مدير للمخزون على مستوى كل وحدة إنتاج؛
- ✓ هذا العجز المسجل يمكن أن يؤثر على موثوقية وصحة حسابات الإستهلاك والمخزون في نهاية السنة.

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.[1]

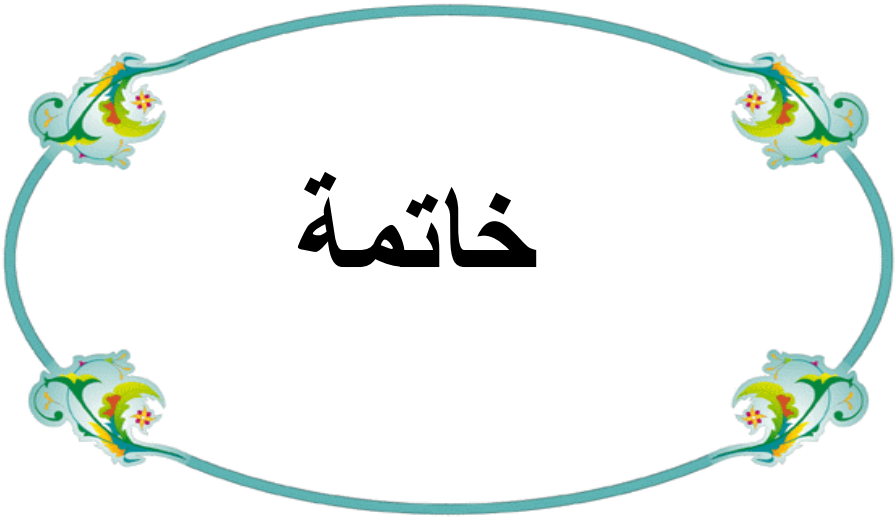
من خلال التقريرين المعدين الأول من طرف محافظ الحسابات سنة 2015 والثاني من طرفنا سنة 2016 تطرقا إلى إبراز أهم ضوابط الرقابة الداخلية من حيث النظام المحاسبي وتسيير المخزونات...الخ.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد24، مرجع سبق ذكره، ص18.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق كان للدراسة الميدانية دور مهم في تجسيد ما ذكر في الجانب النظري مع إيضاح الصورة الضبابية التي سادت نوعا ما هذا الأخير ،حيث تطرقنا إلى إعطاء لمحة عامة عن شركة الكهرباء و الطاقات المتجددة SKTM الكائن مقرها بغرداية ،واهم دوائرها وخاصة دائرة المالية والمحاسبة مبرزين أهم نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية لذات الدائرة مع إعداد جملة من تقارير محافظ الحسابات لسنة 2016.

حيث أن معايير تقارير محافظ الحسابات هي عبارة عن 15 معيارا إلا أننا تطرقنا إلى معيار عام واحد وهو معيار التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، إضافة إلى 6 معايير خاصة وفي الأخير تقرير مفصل حول نظام الرقابة الداخلية للشركة كونه جوهر الموضوع.



خاتمة

خاتمة:

يعتبر التدقيق علم قائم بذاته ومع التزايد الكبير لحجم المؤسسات و فروعها عبر العالم وتنوع نشاطاتها وكثرة المستثمرين في جميع مجالات النشاط الاقتصادي تزايدت الحاجة وتزايد الإهتمام بهذا العلم وهذا من أجل البقاء والإستمرار ولحماية ممتلكاتها وحقوقها ، وهذا ما أدى بالمسؤولين وملاك تلك المؤسسات إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية من أجل حماية حقوقهم ورؤوس أموالهم من شتى أعمال التلاعب والإهمال والاختلاس، وكذا ضمان سير نشاطاتها واستمرارها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش.

والجزائر كباقي دول العالم حاولت تنظيم وتجسيد هذا النشاط فسنت قوانين وتشريعات تتماشى مع التطور الكبير الذي يشهده هذا النشاط عبر العالم فسنت قوانين تنظم مهنة التدقيق من أهمها قانون 10-01 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و القرار الوزاري المتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات الصادر في 24 جوان 2013 .

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية، حيث وجدنا أنها ضرورية في المؤسسات كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن الإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية وقمنا بالتطرق لمحافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام لرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات وخاصة المعيار رقم 7 وكل هذا من خلال إسقاط هذا الموضوع على شركة كهرباء والطاقات المتجددة SKTM بغرداية .

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصليه، توصلنا على نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة مع مجموعة من الاقتراحات.

أولا: اختبار الفرضيات

1) **حسب الفرضية الأولى:** محافظ الحسابات هو شخص ملم بالقواعد والقوانين والتشريعات التي تضبط مهنة محافظ الحسابات ، مما يؤكد صحة الفرضية الأولى.
2) **حسب الفرضية الثانية:** تعتبر معايير تقارير محافظ الحسابات مبادئ و نصوص تنظم وتضبط شكل التقارير و مضمونها المعدة من طرف محافظ الحسابات ،لكن لا يتوقف شكل التقارير ومضمونها على هذه المعايير لأن هناك عوامل تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على عمل المحافظ منها بيئة العمل و توفر الإمكانيات لتقديم تقارير تهم الأطراف ذوي العلاقة ،فعليه الفرضية الثانية خاطئة.

3) **حسب الفرضية الثالثة:** نظام الرقابة الداخلي يقيم عبر خطوات ورزنامة يعدها محافظ الحسابات مسبقا ويعتمد على عدة أساليب لتقييمه منها الاستقصاء ،والمقابلة وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.
4) **حسب الفرضية الرابعة:** من خلال دراستنا للمعايير تبين أن المعيار رقم 07 هو المعيار المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة وقد تم تجسيد هذا المعيار على شركة كهرباء وطاقات المتجددة SKTM باستعمال طريقة الاستقصاء والمقابلة وتم في الأخير إعداد تقارير خاصة منها تقرير حول نظام الرقابة الداخلي للشركة ،وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.
5) **حسب الفرضية الخامسة** : من خلال تحليلنا لتقرير محافظ الحسابات لسنة 2015 لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة والتقرير المعد من طرفنا لسنة 2016، لاحظنا أن الشركة تسعى جاهدة لتفعيل نظام رقابة داخلي يتماشى مع أهدافها وهذا وفق ما تمليه معايير تقارير محافظ الحسابات.

ثانيا : نتائج الدراسة

ومن خلال بحثنا توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ مهمة محافظ الحسابات الرئيسية هي فحص الحسابات والقوائم المالية والتأكد من تطبيق المبادئ والمعايير .
- ✓ ينتهي عمل محافظ الحسابات بإعداده لتقارير تتضمن رأيه حول القوائم المالية وهذه التقارير توضع تحت تصرف الملاك و الأطراف ذوي العلاقة.
- ✓ نجاح وتطور مهنة التدقيق في اي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام محافظي الحسابات بمبادئ وأخلاقيات المهنة ودرجة استقلالهم في أداء مهامهم.
- ✓ لمحافظ الحسابات دور كبير ومهم في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا :الإقتراحات

من خلال النتائج يمكن صياغة الاقتراحات التي نهدف من خلالها إلى ضروري تدعيم أعمال محافظي الحسابات للوصول إلى الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية، وتعبر عن وضعية المؤسسة، ونوجز هذه الاقتراحات فيما يلي:

- ✓ تدعيم استقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة ومصداقية القوائم المالية؛
- ✓ يجب على محافظي الحسابات الالتزام بالقوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المتعلقة بمجال التدقيق؛
- ✓ ضرورة إلمام محافظ الحسابات ببيئة العمل وطبيعة نشاط الشركة محل التدقيق، إضافة إلى القوانين والتشريعات المرتبطة بقطاعها؛
- ✓ العمل على تطبيق أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلي.
- ✓ التركيز والعمل على تطوير وتدريب الإطارات المكلفين بالمحاسبة والمالية تماشيا مع التطور الملحوظ في هذا المجال والقوانين والتشريعات التي تسنها الدولة.
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار التوصيات والإقتراحات التي يشير إليها محافظ الحسابات في تقاريره النهائية .

رابعا: آفاق الدراسة

لقد تناولنا من خلال بحثنا طرحاً يتعلق بتنظيم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات التي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات، غير أننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة ويمكن أن تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كما يلي:

- ✓ جودة التقارير في ظل المعايير الجزائرية والتدقيق (NAA)؛
- ✓ إجراءات الإبلاغ عن التجاوزات أثناء تأدية مهنة التدقيق بين الواقع والقانون؛
- ✓ حالات امتناع محافظ الحسابات عن إبداء الرأي.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: قائمة المصادر

أ- القوانين:

1. القانون 07-11، المؤرخ في25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي،الجريدة الرسمية الجزائرية العدد74،2007.
2. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

ب- الأوامر:

3. الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003، المتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد52، الصادرة في 28 جمادى الثانية 1424هـ الموافق 27 أوت سنة 2003م

ج- القرارات:

4. القرار الوزاري المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية ،العدد 24 ،الصادرة بتاريخ 30 أبريل 2014 .
5. القرار المؤرخ في 12 يناير 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد24، الصادرة في 30 أبريل سنة 2014 م.

د- المراسيم:

6. المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 افريل 1993 المعدل و المتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 الصادرة بتاريخ 27أفريل 1993.
7. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، الذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد24 الجزائر، الصادرة في 17 أفريل 1996.
8. المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006، المحدد لكيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد64، الصادرة في 11 أكتوبر 2006م.

ثانياً: قائمة المراجع باللغة العربية

أ- الكتب:

9. إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان ط4، 1996.
10. أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر ، دار الكتاب العربي ،الجزائر 2016.
11. بن ربيع حنيفة ،الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، ج1 ،منشورات كليك المحمدية ،الجزائر ،ط2 ،2015.
12. جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دارالكتاب الجامعي مصر،2014.
13. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2000.
14. خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر عمان، الأردن، الطبعة1 ، 1998.
15. سويلم عطا الله أحمد، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن ،2008 .
16. عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، دون تاريخ.
17. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون،أصول المراجعة ،الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2000
18. محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات"الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
19. محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله، الإدارة علم وتطبيق، دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط3، عمان الأردن، 2008.
20. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، ط1 2000.

ب-المجلات:

21. حسين أحمد دحدوح، بعنوان "دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008.

ج- الملتقيات :

22. قرش عبد القادر وغروي خالد، العلاقة بين معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير المراجعة الدولية الملتقى الوطني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورهما في الإصلاح المحاسبي (الواقع/ المعوقات/ الحلول)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غارداية يومي 01-02 ديسمبر 2014.

23. رواني بوحفص ،مطبوعة مقدمة في مقياس التدقيق المالي و المحاسبي لطلبة الأولى والثانية ماستر،تخصصي مالية مؤسسة و تدقيق و محاسبة التسيير،قسم العلوم المالية والمحاسبة ،جامعة غارداية،2018/2017.

د- الأطروحات والرسائل العلمية:

24. بسمة ملواح، مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 01/10 والممارسة الميدانية "دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة والوادي2016، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016.

25. بن يحي علي بن صالح، بعنوان "دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني " دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة F.B.K للسنة المالية 2015،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية،2016.

26. صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية و التطبيق، رسالة ماجستير في العلوم المالية جامعة الجزائر، 2004.

27. نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات" مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، تخصص التدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

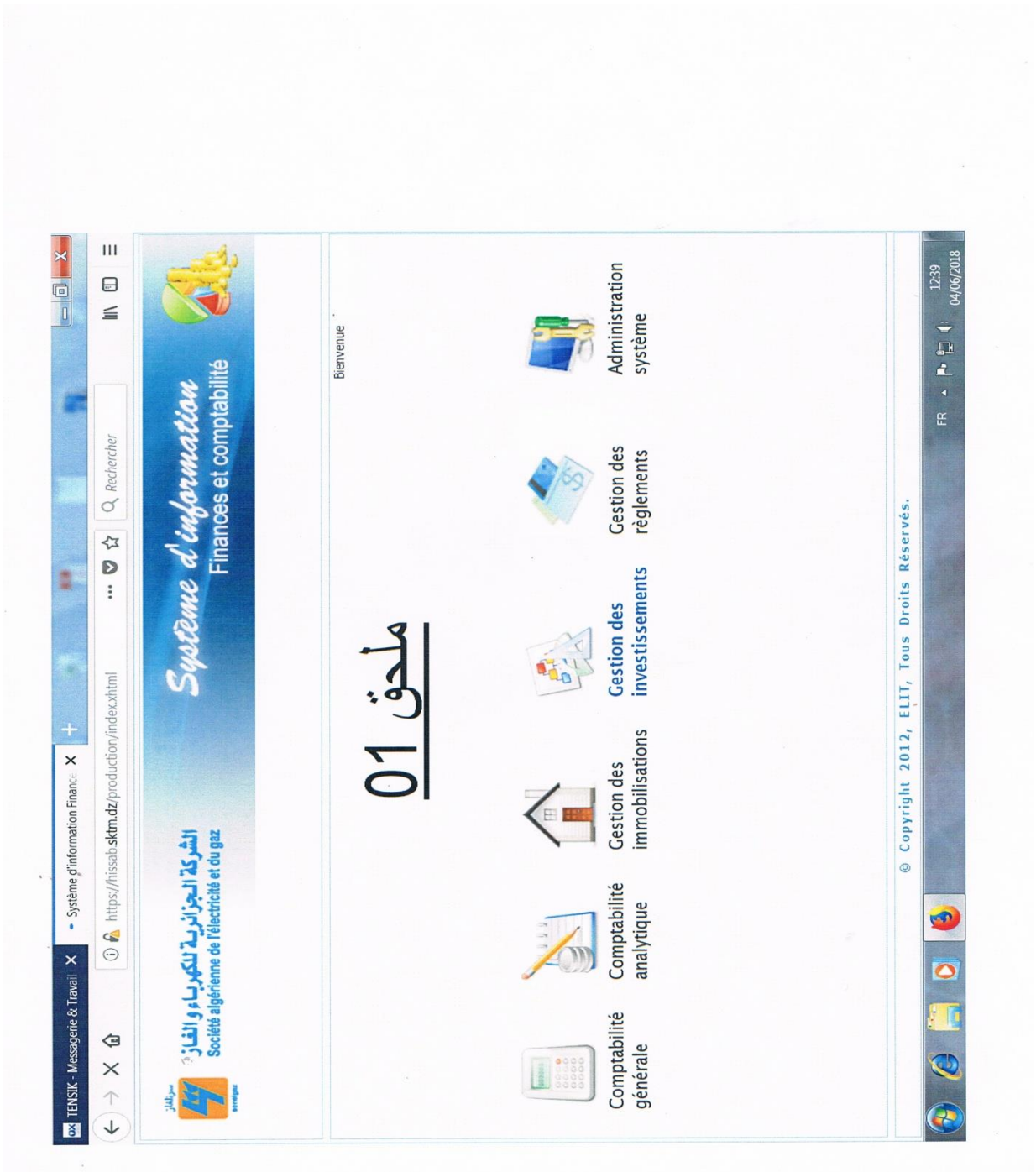
28. وسيلة بوخالفي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين 2008-2012، مذكرة ماستر أكاديمي،علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، علوم مالية ومحاسبية، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة،2013.

ثالثاً: المراجع باللغة الأجنبية:

29. Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, Groupe Eyrolles ,Paris, France, 10ème edition,1995.
30. Société Nationale de la Comptabilité, Guide d'audit et de commissariat aux comptes, Algérie. D.R.H.1989.

الملاحق

الملحق رقم (01): برنامج HISSAB



الملحق رقم (02): برنامج MALIA

الملحق رقم (03): استقصاء نظام الرقابة الداخلي

Shariket Kahraba wa Taket moutadjadida SKTM
DEPARTEMENT FINANCES COMPTABILITE ET CONTROLE DE GESTION

رابعا: الرواتب والأجور

البيان	نعم	لا
هل يوجد فصل في الواجبات بين الموظفين الذين يقومون بالوظائف التالية : – • المسؤولين الذين يوافقون على توظيف العاملين الجدد وتحديد رواتبهم ، وانتهاء الخدمة . • ضبط الوقت . • تجهيز جدول الرواتب والأجور . • الموافقة على جدول الرواتب والأجور . • المدفوعات النقدية .	X X X X X	
هل جداول الرواتب والأجور في مكان أمين .	X	
هل يتم اخذ موافقة الإدارة على جميع طلبات التوظيف .	X	
هل يتم اخذ موافقة الإدارة على جميع معدلات الأجر الإضافي . 5. هل يتم منح جميع العلاوات والمزايا الإضافية للموظفين بموافقة الإدارة .	X	
هل يوجد ملف لكل موظف يشتمل على جميع الوثائق الخاصة بـــــه .	X	
هل يتم إبلاغ الموظفين الذين يقومون بتجهيز الرواتب والأجور فورا بمعدلات الرواتب والأجور للموظفين الجدد والموظفين الذين تم انتهاء خدماتهم .		X
هل يتم تحديد الأجر استنادا لسجلات الوقت للموظفين .	X	
هل توجد قائمة حسابات مفصلة تفصيلا كافيا وإرشادات وافية لتحديد التوزيع المحاسبي للرواتب والأجور ولضبط المطلوبات المتعلقة بالاسقتطاعات من الأجور .	X	
هل يتم مقارنة الراتب بموجب جدول الرواتب والأجور مع ملفات الموظفين على فترات معقولة من قبل أشخاص مستقلون عن وظائف قسم الذاتية وجداول الرواتب والأجور والصرف		X
هل تتم الموافقة على جدول الرواتب والأجور من قبل موظفون مسؤولون قبل إصدار الشيكات أو صرف الرواتب . هل يتم تسليم الرواتب للموظفين من قيل أشخاص مستقلون عن وظائف قسم الذاتية وجدول الرواتب والأجور وضبط الوقت وتجهيز الشيكات	X	
هل يتم استخدام المستندات التالية : – كشف الرواتب والأجور . قسيمة دفع راتب . كشف الرواتب والأجور غير المدفوعة .	X	
هل يتم الاحتفاظ بالملفات التالية : – ملف موظف . ملف جدول الرواتب والأجور. ملف انتهاء الخدمة .	X	

Shariket Kahraba wa Taket moutadjadida
SKTM
DEPARTEMENT FINANCES COMPTABILITE ET CONTROLE DE GESTION

استقصاء الهيكل الاداري

البيان	نعم	لا
هل يوجد رسما حديثا للهيكل التنظيمي ؟.		X
هل يوجد وصف للوظائف ولوائح القائمين بها ، تبين ما يلي :- المسؤوليات والصلاحيات المعطاة لكبار المسؤولين في الشركة . الأشخاص المفوضين بالدخول في معاملات وتنفيذها . الأشخاص المسؤولون عن الموجودات الثابتة . الأفراد المسؤولون عن وظائف الضبط المالي .	X X X	X
3. هل تجهز تقارير مالية للإدارة دوريا (مثلا كل شهر) تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الميزانيات التقديرية .		X
4. هل يتم تجهيز ميزانيات تقديرية ؟	X	
. هل الميزانيات التقديرية معده بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية . وهل تراجع الانحرافات المهمة وتشرح أسبابها .		X
. هل هناك اجتماعات نظامية لمجلس الادارة لوضع السياسات والأهداف ، ومراجعة إنجازات الشركة ، لاتخاذ القرار المناسب ، وهل تجهز محاضرة لهذه الاجتماعات .	X	
بالنسبة للمسؤولين عن حيازة النقد :- هل يجرى التحري عنهم قبل ترشيحهم . هل يلزم التأمين عليهم ضد سوء الأمانة . هل يوجد تأمين على النقد في الطريق .		X X X
هل لدى الشركة سياسات وإجراءات محاسبية مكتوبة وهل يتم تبليغ تلك السياسات للموظفين .	X	
. هل للمسؤول الرئيسي عن المحاسبة في الشركة صلاحية كافية فوق موظفي قسم المحاسبة وسجلات المحاسبة .	X	
. هل يقوم بمسك دفترالأستاذ العام أشخاص لا تشمل واجباتهم ما يلي :- معالجة المقبوضات النقدية ، واستلام البضاعة المشتراه ، وشحن البضاعة الجاهزة توقيع الشيكات ، والموافقة على الفواتير ، والموافقة على أوامر الشراء . مسك دفاتر الاستاذ والسجلات المساعد .		X
هل يتم حفظ الاستاذ العام والسجلات المتعلقة به في مكان أمين (مثلا خزانه محكمه الإغلاق وتكون ضد الحريق) .	X	
هل هناك تغطية تامين على موجودات الشركة كافية وفقا لتعليمات الإدارة .	X	
هل تراجع قيود اليومية ويوافق عليها أفراد معينون وفي المستوى المناسب من جهاز الشركة		X
هل تشرح جميع قيود اليومية وتؤيد مستنديا بشكل واف	X	
هل تخضع البيانات المالية لمراجعه ، شاملة بما في ذلك مقارنات مع الفترة السابقة ومع مبالغ الميزانية التقديرية من قبل المستويات المسؤولة في الشركة قبل إصدار هذه البيانات .	X	
هل الأشخاص المعينون لمراجعة قيود اليومية والموافقة عليها مستقلون عن تجهيزها .	X	

Shariket Kahraba wa Taket moutadjadida SKTM
DEPARTEMENT FINANCES COMPTABILITE ET CONTROLE DE GESTION

ثالثا: المشتريات والذمم الدائنة

البيان	نعم	لا
1. هل يوجد فصل بين وظائف الشراء ، الاستلام ، الشحن ، معاجلة فواتير الموردين ، وظائف النقد والمحاسبة .	X	
. هل تتم كافة المشتريات باستعمال طلب شراء موافق عليه حسب الصلاحيات . .هل تستعمل أوامر شراء مكتوبة وهل تشتمل على وصف المورد والكمية والنوعية والثمن والشروط	X	
هل يوافق على جميع أوامر الشراء قبل إصدارها . هل تخضع جميع أوامر الشراء لما يلي : - الترقيم المسبق . - محاسبة رقمية لا ينطبق من ان جميعها قد قيد في وقته . - تدرج بالتفصيل في سجل تسلسلي أو ملف تسلسلي لصور عن الصادرة منها	X X	 X
هل يوجد سجل لالتزامات الشراء المفتوحة (التي لم تورد بضاعتها) ، وهل تراجع هذه الالتزامات دوريا ويحقق فيها .		X
هل أوامر الشراء التي لم تستخدم بعد موجودة طرف شخص يمنع إساءة استعمالها .		X
هل تجري معاينة جميع البضائع المستلمة وهل يجري مقارنتها مع أوامر الشراء الخاصة بها . هل يوجد دليل على ان جميع الخدمات التي تؤدى يجري تقييمها من حيث النوعية والإنجاز ؟ . هل يتم الإبلاغ عن أي بضاعة معطوبة أو تالفة ؟ . هل تجهز تقارير استلام فورا لجميع البضائع المستلمة ؟ . هل تشتمل تقارير الاستلام على المعلومات التالية : • وصف وكمية البضاعة وما إذا كانت مقبولة . • تاريخ الاستلام . • توقيع الشخص الموافق على الاستلام .	X XX X	
هل تخضع تقارير الاستلام لما يلي : – • الترقيم المسبق . • محاسبة رقمية لا ينطبق من ان جميعها قد قيد في وقته . • تدرج بالتفصيل في سجل تسلسلي أو ملف تسلسلي لصور عن الصادرة منها . • توزيع صور منها لإرفاقها مع أوامر الشراء وفواتير الموردين ولقيدها في سجلات البضاعة ، إذا كانت مستعملة .	 X X	X X
هل يوجد وظيفة منفصلة للتفتيش ؟		X
هل يستلم جميع فواتير الموردين مباشرة الموظفين المعينون (قسم الذمم الدائنة) الذين يقومون بوظيفة مراجعة ومعالجة الفواتير ؟ هل هناك ضبط محكم على جميع الفواتير الواردة ، عند ورودها ؟ هل تقارن فواتير الموردين قبل الدفع مع أوامر الشراء وتقارير الاستلام . هل تراجع فواتير الموردين قبل الدفع من حيث صحة الدقة المحاسبية ، وأجور الشحن والتوزيع المحاسبي .	X X X	
هل يوجد دليل على ان الفواتير قد أخضعت للروتين الموضوع لمعالجتها ، وان التوزيع المحاسبي والموافق عليها قد حصلا قبل الدفع . هل تحصل موافقة على الفواتير والمستندات المؤيدة التي تمت معاجلتها ، من قبل موظفين معنيين قبل الدفع ؟	X X	
هل يستفاد من كل الخصومات الممكنة من الفواتير (بالدفع في حينه) ؟	X	
هل يتم تحضير تقرير حركة المشتريات وأوامر الشراء المتأخرة شهريا ؟ هل يتم الاحتفاظ بالملفات التالية : – • ملف طلبات الشراء . • ملف متابعة أوامر الشراء المحلية . • ملف أوامر الشراء المحلية المنفذة . • ملف متابعة أوامر الشراء الخارجية . • ملف أوامر الشراء الخارجية المنفذة		X

الملحق رقم (04): فاتورة شراء سلع وخدمات

SOCIETE: **SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA** EXERCICE: **2014**
CENTRE COMPTABLE: **SKTM - 1**

Fiche d'imputations

Informations de la pièce

Libelle pièce	**SO FACT N°3600147/14 BC N° 5045 MPV**		
N° Pièce	**0006621**	Typepièce	**ACH - Achats biens et services**
Période	**Mois 13**	Date validation	**12/04/2015**
Référence	**SO FACT N°3600147/14**	Date référence	**20/08/2014**
Fournisseur	**MPV/DRC [MPV SPA ORAN]**		

Mouvements de la pièce

Comptabilité générale

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
4082820221						0,00	110 856,69
62418202						110 856,69	0,00
					TOTAL	110 856,69	110 856,69

Comptabilité analytique

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
62418202	20	931112002				110 856,69	0,00

LE COMPTABLE		LE CONTROLE	
NOM	VISA	NOM	VISA
[redacted]			

17/04/2018 09.25.02 Page 1 / 1

الملحق رقم (05): فاتورة شراء سلع وخدمات

SOCIETE: **SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA** EXERCICE: **2014**
CENTRE COMPTABLE: **SKTM - 1**

Fiche d'imputations

Informations de la pièce

Libelle pièce	**SO FACT N°3600147/14 BC N° 5045 MPV**		
N° Pièce	**0006621**	Typepièce	**ACH - Achats biens et services**
Période	**Mois 13**	Date validation	**12/04/2015**
Référence	**SO FACT N°3600147/14**	Date référence	**20/08/2014**
Fournisseur	**MPV/DRC [MPV SPA ORAN]**		

Mouvements de la pièce

Comptabilité générale

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
4082820221						0,00	110 856,69
62418202						110 856,69	0,00
					TOTAL	110 856,69	110 856,69

Comptabilité analytique

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
62418202	20	931112002				110 856,69	0,00

LE COMPTABLE		LE CONTROLE	
NOM	VISA	NOM	VISA
[redacted]			

17/04/2018 09.25.02 Page 1 / 1

الملحق رقم (06): فاتورة شراء سلع وخدمات

SOCIETE: **SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA** EXERCICE: **2017**
CENTRE COMPTABLE: **SKTM - 1**

Fiche d'imputations

Informations de la pièce

Libelle pièce	**SO REG PIECE N°2851 AVANCE N°519/CREDEG/DCE/16 10% DU MONTANT GLOBAL**		
N° Pièce	**0005914**	Typepièce	**ACH - Achats biens et services**
Période	**Décembre**	Date validation	**18/01/2018**
Référence	**SO REG PIECE N°2851**	Date référence	**18/01/2017**
Fournisseur	**CREDEG [CREDEG]**		

Mouvements de la pièce

Comptabilité générale

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
6118224						20 740 000,00	0,00
4092822421						0,00	20 740 000,00
					TOTAL	20 740 000,00	20 740 000,00

Comptabilité analytique

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
6118224	23	9221110				20 740 000,00	0,00

LE COMPTABLE		LE CONTROLE	
NOM	VISA	NOM	VISA
[redacted]			

17/04/2018 10.34.13 Page 1 / 1

الملحق رقم (07): فاتورة شراء سلع وخدمات

SOCIETE: **SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA** EXERCICE: **2017**
CENTRE COMPTABLE: **SKTM - 1**

Fiche d'imputations

Informations de la pièce

Libelle pièce	**SE FACT SATINFO N° 3678/2017 BC N° 8488/2017**		
N° Pièce	**0006543**	Typepièce	**ACH - Achats biens et services**
Période	**Mois 13**	Date validation	**08/02/2018**
Référence	**N° 3678/2017**	Date référence	**28/11/2017**
Fournisseur	**SAT-INFO [SAT-INFO]**		

Mouvements de la pièce

Comptabilité générale

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
4013822222						0,00	93 000,00
60738222						93 000,00	0,00
3818222						0,00	93 000,00
3818222						93 000,00	0,00
					TOTAL	186 000,00	186 000,00

Comptabilité analytique

COMPTE	CODE CATEGORIE	COMPTE ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
60738222	18	9221128				93 000,00	0,00
3818222	18	9796				93 000,00	0,00
3818222	18	9796				0,00	93 000,00

LE COMPTABLE		LE CONTROLE	
NOM	VISA	NOM	VISA
[redacted]			

17/04/2018 09.26.11 Page 1 / 1

الملحق رقم (08): تقرير محافظ الحسابات لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM 2015

Rabah BOUSSAID, Expert Comptable, Commissaire aux comptes
Cité du 19 mai 1956, N° 157– *BP 49 - Baba Hassen – Alger*
Tel /Fax : 021 35 13 46 - Mobile 0661 50 47 36 - E mail rbhboussaid@yahoo.fr

SHARIKET KAHRABA WA TAKET MOUTADJADIDA
SKTM - SPA
Avenue El Quods, Sidi Abba
Ghardaia

Objet : Rapport général de commissariat aux comptes
Exercice 2015

Messieurs,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes que m'a confiée l'assemblée constitutive de la société au terme de l'article 35 b des statuts, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport portant sur :

- le contrôle des comptes annuels de la société **SHARIKET KAHRABA WA TAKET MOUTADJADIDA (SKTM-SPA), sise à Avenue El Quods, Sidi Abba, Ghardaia**, relatifs à l'exercice couvrant la période du 01 janvier 2015 au 31 décembre 2015 ;
- les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

I – COMPTE RENDU DES CONTROLES ET CERTIFICATION DES COMPTES ANNUELS

J'ai vérifié les états financiers de la société SKTM SPA tels qu'arrêtés par le Conseil d'administration de la société lors de sa réunion du 20 avril 2016, avec un total net bilan (Actif/Passif) de Cent quarante neuf milliards deux cent douze millions six cent quatre vingt douze mille trois cent quarante dinars et neuf centimes (149 212 692 340,09 DA) et un résultat bénéficiaire de soixante sept millions cent trois mille trois cent soixante cinq dinars et cinquante cinq centimes (67 103 365,55 DA).

Ces états financiers comprennent :

- le Bilan,
- le Compte de résultats,
- le tableau des flux de trésorerie,
- le tableau de variation des capitaux propres.

الملحق رقم (9): القوائم المالية لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة 2015

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2015

CENTRE SKTM **DATE** 22/03/2018 16.51.05

خصوم

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2015	2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		38 700 277 657,55	38 700 277 657,55
Renforcement des fonds propres		928 704 012,00	928 704 012,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net		67 103 365,55	39 800 382,82
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 1 263 813 215,67	- 1 303 613 598,49
compte de liaison**			
TOTAL CAPITAUX PROPRES		38 432 271 819,43	38 365 168 453,88
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		0,00	1 300 000,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 136 790 373,48	2 147 927 473,83
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 136 790 373,48	2 149 227 473,83
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		10 528 308 906,85	8 261 372 452,26
Impôts		6 212,35	61 658 855,90
Autres dettes		97 550 055 100,74	33 348 804 588,10
Trésorerie passif		565 259 927,24	987 498 302,10
TOTAL PASSIFS COURANTS		108 643 630 147,18	42 659 334 198,36
TOTAL GENERAL PASSIF		149 212 692 340,09	83 173 730 126,07

Shariket Kahraba wa Taket moutadjadida SKTM DEPARTEMENT FINANCES COMPTABILITE ET CONTROLE DE GESTION

jeudi 22 mars 2018 Page 1 of 1

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2015

CENTRE SKTM **DATE** 22/03/2018 16.50.53

أصول

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2015	amort 2015	2015	2014
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		7 025 907,18	7 025 907,18	0,00	0,00
Terrains		34 586 450,43		34 586 450,43	34 586 450,43
Agencements et aménagements de terrains		1 052 825 157,19	258 932 829,10	793 892 328,09	607 145 025,22
Constructions (Batiments et ouvrages		6 764 891 907,21	1 493 042 010,05	5 271 849 897,16	3 016 380 963,83
Installations techniques, matériel et outillage		75 163 457 810,67	15 410 364 084,10	59 753 093 726,57	48 175 875 206,38
Autres immobilisations corporelles		895 103 233,60	507 783 203,88	387 320 029,72	119 858 857,14
Immobilisations en cours		66 427 718 871,97	4 108 507,78	66 423 610 364,19	9 713 264 353,83
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées		26 273 610,00		26 273 610,00	2 325 000,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		45 000,00		45 000,00	- 195 850,00
Impôts différés actif		134 390 003,98		134 390 003,98	156 380 222,28
TOTAL ACTIF NON COURANT		150 506 317 952,23	17 681 256 542,09	132 825 061 410,14	61 825 620 229,11
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		654 237 343,61	0,00	654 237 343,61	217 364 637,79
Clients		313 274 131,38		313 274 131,38	160 092 874,20
Autres débiteurs		12 044 638 039,63	50 718 458,16	11 993 919 581,47	10 797 011 534,12
Impôts		177 980 484,25		177 980 484,25	469 130 605,95
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		3 248 219 389,24		3 248 219 389,24	9 704 510 244,90
TOTAL ACTIF COURANT		16 438 349 388,11	50 718 458,16	16 387 630 929,95	21 348 109 896,96
TOTAL GENERAL ACTIF		166 944 667 340,34	17 731 975 000,25	149 212 692 340,09	83 173 730 126,07

Shariket Kahraba wa Taket moutadjadida SKTM DEPARTEMENT FINANCES COMPTABILITE ET CONTROLE DE GESTION

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2015

CENTRE SKTM **DATE** 22/03/2018 16.54.06

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2015	2014
Ventes et produits annexes		10 278 976 768,51	8 998 911 337,92
Variations stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		0,00	
Subvention d'exploitation			
I - Production de l'exercice		10 278 976 768,51	8 998 911 337,92
Achats consommés		- 3 233 851 814,47	- 3 131 614 886,06
Services extérieures et autres consommations		- 2 952 861 201,34	- 2 827 139 836,73
II - Consommation de l'exercice		- 6 186 713 015,81	- 5 958 754 722,79
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		4 092 263 752,70	3 040 156 615,13
Charges de personnel		- 1 691 605 350,70	- 1 731 219 366,05
Impôts, taxes et versements assimilés		- 75 278 353,41	- 39 803 480,29
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		2 325 380 048,59	1 269 133 768,79
Autres produits opérationnels		328 052 558,38	115 252 497,63
Autres charges opérationnelles		- 5 063 678,99	- 48 654 820,63
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 2 838 786 361,84	- 1 483 460 072,87
Reprise sur pertes de valeur et provisions		212 924 672,61	7 563 021,20
V - RESULTAT OPERATIONNEL		22 507 238,75	- 140 165 605,88
Produits financiers		1 909 338,56	27 974 941,90
Charges financières		- 4 622 510,66	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER		- 2 713 172,10	27 974 941,90
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		19 794 066,65	- 112 190 663,98
Impôts différés (Variations)sur résultats ordinaires		47 309 298,90	151 991 046,80
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		10 869 172 636,96	9 301 692 845,45
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 10 802 069 271,41	- 9 261 892 462,63
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		67 103 365,55	39 800 382,82
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	
Résultats internes**			
Eléments extraordinaires (charges)		0,00	
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		67 103 365,55	39 800 382,82

Shariket Kahraba wa Taket moutadjadida SKTM DEPARTEMENT FINANCES COMPTABILITE ET CONTROLE DE GESTION

jeudi 22 mars 2018 Page 1 / 1

الملحق رقم (10): القوائم المالية لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة 2016

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2016

CENTRE SKTM **DATE** 22/03/2018 16.51.19

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2016	amort 2016	2016	2015
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		7 025 907,18	7 025 907,18	0,00	0,00
Terrains		63 114 111,12		63 114 111,12	34 586 450,43
Agencements et aménagements de terrains		1 087 973 543,77	284 715 777,05	803 257 766,72	793 892 328,09
Constructions (Batiments et ouvrages		7 326 608 234,44	1 687 739 573,55	5 638 868 660,89	5 271 849 897,16
Installations techniques, matériel et outillage		79 120 719 240,01	20 390 075 326,13	58 730 643 913,88	59 753 093 726,57
Autres immobilisations corporelles		46 601 792 933,86	594 005 204,82	46 007 787 729,04	387 320 029,72
Immobilisations en cours		55 276 860 659,25	187 785,00	55 276 672 874,25	66 423 610 364,19
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées		2 573 610,00		2 573 610,00	26 273 610,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		17 303 743,00		17 303 743,00	45 000,00
Impôts différés actif		182 917 435,92		182 917 435,92	134 390 003,98
TOTAL ACTIF NON COURANT		189 686 889 418,55	22 963 749 573,73	166 723 139 844,82	132 825 061 410,14
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		852 801 938,55	12 169 195,07	840 632 743,48	654 237 343,61
Clients		153 244 612,15		153 244 612,15	313 274 131,38
Autres débiteurs		2 354 147 470,89	50 718 458,16	2 303 429 012,73	11 993 919 581,47
Impôts		441 046 133,25		441 046 133,25	177 980 484,25
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		3 188 938 358,50		3 188 938 358,50	3 248 219 389,24
TOTAL ACTIF COURANT		6 990 178 513,34	62 887 653,23	6 927 290 860,11	16 387 630 929,95
TOTAL GENERAL ACTIF		196 677 067 931,89	23 026 637 226,96	173 650 430 704,93	149 212 692 340,09

Shariket Kahraba wa Taket moutadjadida SKTM DEPARTEMENT FINANCES COMPTABILITE ET CONTROLE DE GESTION

jeudi 22 mars 2018 Page 1 / 1

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2016

CENTRE SKTM **DATE** 22/03/2018 16.51.30

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2016	2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		38 700 000 000,00	38 700 277 657,55
Renforcement des fonds propres		922 714 012,00	928 704 012,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net		477 351 154,47	67 103 365,55
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 1 196 709 850,12	- 1 263 813 215,67
compte de liaison**			
TOTAL CAPITAUX PROPRES		38 903 355 316,35	38 432 271 819,43
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		75 000,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 103 916 897,12	2 136 790 373,48
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 103 991 897,12	2 136 790 373,48
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		11 420 865 042,69	10 528 308 906,85
Impôts		6 108,10	6 212,35
Autres dettes		121 066 203 424,90	97 550 055 100,74
Trésorerie passif		156 008 915,77	565 259 927,24
TOTAL PASSIFS COURANTS		132 643 083 491,46	108 643 630 147,18
TOTAL GENERAL PASSIF		173 650 430 704,93	149 212 692 340,09

Shariket Kahraba wa Taket moutadjadida SKTM DEPARTEMENT FINANCES COMPTABILITE ET CONTROLE DE GESTION

SOCIETE SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2016

CENTRE SKTM **DATE** 22/03/2018 16.54.23

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2016	2015
Ventes et produits annexes		14 512 634 626,40	10 278 976 768,51
Variations stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		0,00	
Subvention d'exploitation			
I - Production de l'exercice		14 512 634 626,40	10 278 976 768,51
Achats consommés		- 3 948 296 590,84	- 3 233 851 814,47
Services extérieures et autres consommations		- 3 103 773 124,72	- 2 952 861 201,34
II - Consommation de l'exercice		- 7 052 069 715,56	- 6 186 713 015,81
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		7 460 564 910,84	4 092 263 752,70
Charges de personnel		- 1 951 205 157,38	- 1 691 605 350,70
Impôts, taxes et versements assimilés		- 4 056 258,00	- 75 278 353,41
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		5 505 303 495,46	2 325 380 048,59
Autres produits opérationnels		353 949 137,06	328 052 558,38
Autres charges opérationnelles		- 56 177 774,68	- 5 063 678,99
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 5 356 665 755,07	- 2 838 786 361,84
Reprise sur pertes de valeur et provisions		0,00	212 924 672,61
V - RESULTAT OPERATIONNEL		446 409 102,77	22 507 238,75
Produits financiers		0,00	1 909 338,56
Charges financières		- 4 643 938,89	- 4 622 510,66
VI - RESULTAT FINANCIER		- 4 643 938,89	- 2 713 172,10
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		441 765 163,88	19 794 066,65
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 12 941 441,35	0,00
Impôts différés (Variations)sur résultats ordinaires		48 527 431,94	47 309 298,90
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		14 915 111 195,40	10 869 172 636,96
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 14 437 760 040,93	- 10 802 069 271,41
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		477 351 154,47	67 103 365,55
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	
Résultats internes**			
Eléments extraordinaires (charges)		0,00	
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		477 351 154,47	67 103 365,55

Shariket Kahraba wa Taket moutadjadida SKTM DEPARTEMENT FINANCES COMPTABILITE ET CONTROLE DE GESTION

jeudi 22 mars 2018 Page 1 / 1

فهرس المحتويات

الإهـــداء I
الإهـــداء II
شكر وعرفان III
ملخص:..... IV
فهرس الموضوعات..... VI
فهرس الجداول.....VII
فهرس الأشكال VIII
مقدمة..... أ

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد: 6
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول متغيرات الدراسة..... 7
المطلب الأول: محافظ الحسابات ومهامه و أهم قواعد عمله. 7
أولا: مفهوم محافظ الحسابات: 7
ثانيا: مهام و أهم قواعد عمل محافظ الحسابات. 8
ثالثا: تقرير محافظ الحسابات: 12
المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية 19
أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية 19
ثانياً: خصائص نظام الرقابة الداخلية.....20
ثالثاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية:.....21
خامسا: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلي 27
المطلب الثالث: تقارير محافظ الحسابات NRCAC و المعايير الجزائرية للتدقيق NAA..... 30
أولا: معايير تقارير محافظ الحسابات (NRCAC).....30
ثانيا: المعايير الجزائرية للتدقيق NAA : 48
ثالثا: أوجه الاختلاف بين معايير تقارير محافظ الحسابات NRCAC والمعايير الجزائرية للتدقيق NAA
:نذكر بعضها في الجدول التالي : 49
المبحث الثاني: الدراسات السابقة..... 50

المطلب الأول: الدراسات الوطنية والعربية 50
أولاً: الدراسات الوطنية 50
ثانياً: الدراسات العربية 53
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية 55
المطلب الثالث : المقارنة بين الموضوع محل الدراسة و الدراسات السابقة 57
أولا: المقارنة بين الموضوع محل الدراسة والدراسات السابقة المحلية 57
ثانيًا :المقارنة بين الموضوع محل الدراسة والدراسات السابقة الأجنبية..... 58
خلاصة الفصل 60
الفصل الثاني: الجانب التطبيقي" شركة الكهرباء والطاقات المتجددة – غرداية"
تمهيد 62
المبحث الأول: لمحة عامة عن شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM. غرداية..... 63
المطلب الأول: تقديم شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM 63
أولاً: أسباب إنشاءها..... 64
ثانياً: الإنجازات والآفاق..... 64
ثالثا: مهام شركة الكهرباء والطاقات المتجددة :..... 65
المطلب الثاني: تشخيص نظام الرقابة الإداري:..... 65
أولا :الهيكل التنظيمي لشركة الكهرباء و الطاقات المتجددة SKTM 65
ثانيا : مهام ومسؤوليات المديرية العامة للهياكل لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM..... 67
المطلب الثالث: تشخيص نظام الرقابة الداخلي المحاسبي 74
أولاً: الهيكل التنظيمي المؤقت لدائرة المحاسبة والمالية 74
ثانياً: النظام المحاسبي في شركة الكهرباء والطاقات المتجددة 74
ثالثا : نظام المعلومات المحاسبي :..... 75
المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لشركة الكهرباء والطاقات المتجددة وفق معيار التقرير حول نظام الرقابة الداخلية NRCAC7 77
المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلي المالي المحاسبي..... 77
أولا : تقييم الهيكل التنظيمي 77
ثانيا: تقييم وظيفة المشتريات والذمم الدائنة..... 78

ثالثا: تقييم مصلحة الرواتب والأجور 80
رابعا: تصحيح بعض الأخطاء المحاسبية باستعمال طريقة المتمم الصفري 81
المطلب الثاني: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية 84
أولا :تحليل تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية لسنة 2015 84
ثانيا: نموذج مقترح و مختصر لتقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية سنة 2016 86
المطلب الثالث: التقارير الخاصة لشركة الكهرباء و الطاقات المتجددة 88
أولا: تحليل التقارير الخاصة لشركة الكهرباء و الطاقات المتجددة لسنة 2015 88
ثانيا: نماذج مقترحة و مختصرة لبعض التقارير الخاصة لشركة SKTM سنة 2016 92
ثالثا : نموذج مقترح لتقرير حول نظام الرقابة الداخلية لشركة SKTM لسنة 2016. 102
خلاصة الفصل 105
خاتمة 107
قائمة المصادر والمراجع 111
الملاحق 111
فهرس المحتويات 132